

Die steuerrechtlichen Probleme der Umwandlung einer Personen- in eine Kapitalgesellschaft

DISSERTATION

der Rechts- und staatswissenschaftlichen Fakultät
der Universität Zürich
zur Erlangung der Würde eines Doktors der Rechtswissenschaft

vorgelegt von

THOMAS ROSENBERGER
von Zürich und Männedorf ZH

genehmigt auf Antrag von
Herrn Prof. Dr. Ferdinand Zuppinger

Verlag Hans Schellenberg Winterthur 1985

Die steuerrechtlichen Probleme der Umwandlung einer Personen- in eine Kapitalgesellschaft

DISSERTATION

der Rechts- und staatswissenschaftlichen Fakultät
der Universität Zürich
zur Erlangung der Würde eines Doktors der Rechtswissenschaft

vorgelegt von

THOMAS ROSENBERGER
von Zürich und Männedorf ZH

genehmigt auf Antrag von
Herrn Prof. Dr. Ferdinand Zuppinger

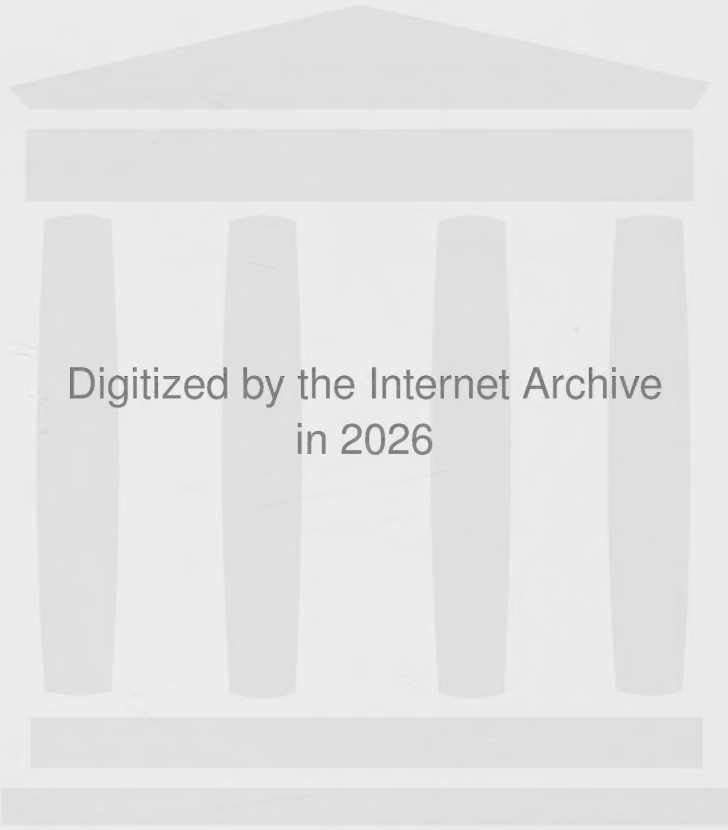
Die Rechts- und staatswissenschaftliche Fakultät gestattet hierdurch die Drucklegung vorliegender Dissertation, ohne damit zu den darin ausgesprochenen Anschauungen Stellung zu nehmen.

Zürich, den 10. Juli 1985

Der Dekan:

Prof. Dr. Kurt Bauknecht

meiner Frau



Digitized by the Internet Archive
in 2026

Inhaltsverzeichnis

	<u>Seite</u>
Erster Teil: EINFUEHRUNG	
<u>§1 ZIVILRECHTLICHE GRUNDLAGEN</u>	1
I Die handelsrechtliche Gestaltungsfreiheit	1
II Formen des Gesellschaftsrechts	1
A. Personengesellschaften	2
B. Kapitalgesellschaften	2
III Begriff der Umwandlung	3
IV Zivilrechtlicher Ablauf einer Umwandlung	5
A. Erfordernis der Liquidation im Fall der Auflösung	5
B. Das zivilrechtliche Vorgehen bei der Umwandlung	6
1. Auflösung und Liquidation	6
2. Neugründung	7
V Themeneinschränkung	8
A. Ausschluss der Umwandlungen, bei denen auf einer Seite eine Stiftung, ein Verein oder eine Genossenschaft steht	8
1. Umwandlung einer Stiftung oder in eine Stiftung	8
2. Umwandlung eines Vereins oder in einen Verein	9
3. Umwandlung einer Genossenschaft oder in eine Genossenschaft	9
B. Beschränkung auf die Umwandlung einer Personen- in eine Kapitalgesellschaft	10
C. Modellfälle	11

	<u>Seite</u>
<u>§ 2 STEUERRECHTLICHE GRUNDLAGEN</u>	13
I Bedeutung des Handelsrechts für das Steuerrecht	13
A. Die Verwendung zivilrechtlicher Begriffe im Steuerrecht	13
B. Verbindlichkeit der gewählten handelsrechtlichen Lösungen	14
1. Verbindlichkeit der Gesellschaftsform	14
2. Verbindlichkeit von Jahresrechnung und Buchwerten	15
C. Ausnahme bei Steuerumgehung	16
II Besteuerung von Gesellschaften	17
A. Besteuerung der Personengesellschaften	17
1. Steuersubjekt	17
2. Ausscheidung von Geschäfts- und Privatvermögen	17
3. Analoge Besteuerung der Einzelfirma	18
B. Besteuerung der Kapitalgesellschaften	18
1. Besteuerung der Gesellschaft	18
2. Besteuerung des Gesellschafters	19
III Stille Reserven	20
A. Begriff	20
B. Bedeutung der stillen Reserven für die Steuererhebung	21
1. Auswirkung auf die Vermögens- und Kapitalsteuer	21
2. Auswirkung auf die Einkommens- und Ertragssteuer	22

C. Bildung steuerlich anerkannter stiller Reserven	23
1. Handelsrechtliche Bewertungsvorschriften	23
2. Steuerrechtliche Bewertungsvorschriften	24
D. Realisation	25
1. Begriff	25
2. Buchmässige Realisation	26
3. Echte Realisation	27
a) Begriff	27
b) Problematik	28
4. Steuertechnische Realisation	30
E. Goodwill	31

Zweiter Teil: DIE BESTEUERUNG EINER UMWANDLUNG
BEI GLEICHBLEIBENDEN BETEILIGUNGS-
VERHAELTNISSEN

<u>§3 EINLEITUNG</u>	33
I Steuerliche Problematik der Umwandlung	33
II Forderung nach Vermeidung steuerlicher Belastung der Umwandlung	34
<u>§4 EINKOMMENS- UND ERTRAGSSTEUER</u>	36
I Besteuerung der Liquidation	36
A. Realisierung der stillen Reserven	36
B. Besteuerung des Liquidationsgewinns	36
C. Die Liquidation im Steuerrecht	37
1. Begriff der steuerlichen Liquidation	37
2. Konsequenz für den Fall der Umwandlung	38

	<u>Seite</u>
II Zulässigkeit der Umwandlung zu Buchwerten	40
A. Steuerliche Liquidation und Realisationsprinzip	40
B. Keine Realisation im Umwandlungsfall	41
1. Ausschluss der echten Realisation	41
2. Ausschluss der steuertechnischen Realisation	42
C. Zusammenfassung	46
D. Exkurs: Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft	48
III Wechsel des Steuersystems	50
A. Konsequenzen für die Besteuerung des Gesellschafters	50
1. Zwischenveranlagung	50
2. Wirkung	51
3. Wirtschaftliche Doppelbelastung	52
4. Geschäftsvermögen wird Privatvermögen	54
B. Konsequenzen für die Besteuerung der Gesellschaft	55
1. Gesellschaft wird selbständiges Steuersubjekt	55
2. Auswirkungen einer Umwandlung zu Buchwerten	56
IV Besondere einkommenssteuerrechtliche Fragen	57
A. Steuerliche Behandlung des Agios	57
1. Begriff des Agios	57
2. Besteuerung des offenen Agios	57
3. Besteuerung des verdeckten Agios	58
B. Bewertungspraxis vor der Umwandlung	60
1. Abschreibung in der Bemessungslücke	60

	<u>Seite</u>
2. Handelsbilanz enthält versteuerte stille Reserven	65
C. Möglichkeiten, die Besteuerung der un versteuerten Reserven auch bei Verkauf der Anteile kurz nach der Umwandlung sicherzustellen	65
1. Behandlung der Anteile als Geschäftsvermögen des Gesellschafters	65
2. Unternehmens- oder Betriebssteuer	67
3. Uebertragung des Fiskalstatuts der Personengesellschaft auf die Kapitalgesellschaft	67
4. Verkauf der Beteiligungen innerhalb einer Karenzfrist führt zur nachträglichen Erhebung der Liquidationsgewinnsteuer	68
a) Verkauf kurz nach der Umwandlung wird als Steuerumgehung taxiert	68
b) Verkauf innerhalb Karenzfrist führt zu Nachsteuerverfahren	70
aa) Zürcher Modell	70
bb) Schaffhauser Modell	71
c) Auswirkungen einer nachträglichen Liquidationsgewinnbesteuerung auf die Kapitalgesellschaft	72
aa) Auflösung der übernommenen stillen Reserven	72
bb) Aktivierung eines Goodwills	73
5. Besteuerung der Gewinne auf dem Privatvermögen	74
a) Kapitalgewinnsteuer	74
b) Beteiligungsgewinnsteuer	75
aa) St. Galler Modell	75
bb) Entwurf zum Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG)	76

c) Beurteilung im Hinblick auf die Umwandlung einer Personen- in eine Kapitalgesellschaft	77
6. Lösungsmöglichkeiten de lege ferenda	83
a) Ergänzung der Beteiligungsgewinnsteuer gemäss Entwurf zum StHG	83
b) Karenzfristregelung bei Fehlen einer Kapitalgewinnsteuer	84
c) Einführung einer modifizierten Kapitalgewinnsteuer	84
d) Beurteilung	85
D. Besonderheiten bei der Ueberführung der Geschäftsgrundstücke	87
<u>§5 VERMOEGENS- UND KAPITALSTEUER</u>	90
I Stichtagbemessung	90
II Auswirkungen der Umwandlung auf die Vermögens- und Kapitalsteuer	91
<u>§6 VERKEHRSSTEUERN</u>	93
I Emissionsabgabe	93
A. Gründung durch Umwandlung ist abgabepflichtig	93
B. Ausschluss von Erlass und Stundung	94
C. Ermittlung der Bemessungsgrundlage	95
II Warenumsatzsteuer	98
A. Voraussetzungen der Steuerpflicht	98
B. Keine Steuernachfolge der Kapitalgesellschaft für bereits vor der Umwandlung verfallene Warenumsatzsteuern	100
III Handänderungssteuern	102

	<u>Seite</u>
<u>§7 ZEITPUNKT DER STEUERWIRKSAMKEIT DER UMWANDLUNG</u>	104
I Problem	104
II Lösung der direkten Bundessteuer	104
III Praxis der kantonalen Steuerverwaltungen	105
 Dritter Teil: BESTEUERUNG EINER UMWANDLUNG BEI GLEICHZEITIGER TEILWEISER AENDERUNG DER BETEILIGUNGSVERHAELTNISSE	
<u>§8 EINLEITUNG</u>	108
I Problem	108
II Unterschiedliche Praxis in Bund und Kantonen	108
 §9 VORAUSSETZUNG UND UMFANG DER STEUERLICHEN ABRECHNUNG UEBER DIE STILLEN RESERVEN BEI AENDERUNG DER BETEILIGUNGSVERHAELTNISSE; PRAXIS VON BUND UND KANTONEN	110
I Keine Abrechnung bei minimaler Aenderung	110
II Praxis der steuerlichen Abrechnung bei wesentlicher Aenderung der Beteiligungs- verhältnisse	112
A. Abrechnung über die gesamten stillen Reserven der Personengesellschaft	112
B. Anteilmässige Besteuerung der stillen Reserven beim veräussernden Gesellschafter	113
III Steueraufschub bei Vorliegen besonderer Verhältnisse	114
A. Mitarbeiterbeteiligung	114
1. Ausgabe von Aktien an Mitarbeiter im Rahmen einer Umwandlung	114
2. Neubeteiligung von aktiv im Betrieb mit- arbeitenden Familienmitgliedern	115

	<u>Seite</u>
B. Steueraufschub bei Aenderung der Beteiligungsverhältnisse im Rahmen eines Erbvorbezuges oder einer Schenkung	115
C. Genereller Steueraufschub, wenn die Veräusserung der Beteiligungen zu Buchwerten erfolgt	116
<u>§10 KRITIK</u>	118
I Bestehende Situation	118
II Ueberprüfung der Voraussetzungen der steuerneutralen Umwandlung einer Personen- in eine Kapitalgesellschaft	118
A. Erfordernis der gleichbleibenden wirtschaftlichen Funktion des Geschäftsvermögens	119
B. Erfordernis der gleichbleibenden Beteiligungsverhältnisse	120
1. Hindernis für eine steuerneutrale Umwandlung	120
2. Kritik der Voraussetzung gleichbleibender Beteiligungsverhältnisse	121
3. Schlussfolgerungen	123
C. Erfordernis, das unternehmerische Engagement während einer Karenzfrist unverändert weiterzuführen	124
III Beurteilung der Praxis von Bund und Kantonen im Hinblick auf das Entfallen der Voraussetzung gleichbleibender Beteiligungsverhältnisse	126
A. Steuerneutraler Uebergang von Beteiligungen im Rahmen eines Erbvorbezuges oder einer Schenkung	126
B. Anteilmässige Besteuerung der stillen Reserven beim veräussernden Gesellschafter	127
C. Steuerliche Behandlung der ihr unternehmerisches Engagement weiterführenden Gesellschafter, wenn neu eintretende Gesellschafter die stillen Reserven abgelten	127

	<u>Seite</u>
1. Direkte Ausgleichszahlung an die bisherigen Gesellschafter	127
2. Einkauf in die stillen Reserven durch Leistung eines Agios zugunsten der Reserven der Kapitalgesellschaft	128
3. Möglichkeit de lege ferenda: Modifizierte Kapitalgewinnsteuer auf dem Privatvermögen	130

Literaturverzeichnis

- Alig, Kurt. Personengesellschaften im interkantonalen und im internationalen Steuerrecht, Diss St. Gallen, Schriftenreihe Finanzwirtschaft und Finanzrecht, Bd. 30, Bern und Stuttgart 1980
- Balthasar, Louis. Die Reservenbesteuerung bei der Verlegung juristischer Personen, Diss Bern 1973
- Birgelen, Erik. Die Beeinträchtigung der handelsrechtlichen Gestaltungsfreiheit durch das Steuerrecht, Diss Zürich 1970, Zürcher Beiträge zur Rechtswissenschaft, Neue Folge, Heft 349, Zürich 1970
- Blöchlinger, Peter. Die latente Steuerlast, Diss Zürich 1975
- Blumenstein, Ernst. System des Steuerrechts, dritte, von Prof. Dr. Irene Blumenstein neu bearbeitete A., Zürich 1971
- Blumenstein, Irene. Die Besteuerung der Erwerbsunternehmungen im Bundessteuerrecht, ASA 24 (1955/56) S 1 ff. und S 65 ff.
- Blumer, Karl/Graf, Adolf. Kaufmännische Bilanz und Steuerbilanz, siebte, überarbeitete und erweiterte A., Zürich 1979 (zit. Blumer/Graf)
- Böckli, Peter. Gesellschaftsrechtliche und steuerliche Aspekte bei der Gründung einer Aktiengesellschaft durch Umwandlung einer Personengesellschaft, StR 28 (1973) S 393 ff.
- Die "steuerlich nicht beachtliche" Realisierung im Fall der Schwyzer Fabrikliedenschaft, StR 34 (1979) S 21 ff.
 - Die Transponierungstheorie, ASA 47 (1978/79) S 31 ff.
- Böckli, Peter/Staehelin, Thomas. Steuerliche Aspekte des Familienunternehmens im Generationenwechsel - Notizen zum IFA - Kongress 1979, ASA 48 (1979/80) S 317 ff.
- Boemele, Max. Unternehmungsfinanzierung, vierte neubearbeitete A., Zürich 1975
- Brühlmann, J. Die Beweiskraft der Buchhaltung und die Ermessensveranlagung, ZBl 61 (1960) S 177 ff. und S 209 ff.

- Bucher, René. Die Ueberpari-Emission von Aktien insbesondere nach schweizerischem Obligationenrecht, Diss St. Gallen 1953
- Bürgi, Wolfhart F. Kommentar zum Schweizerischen Zivilgesetzbuch Bd. V: Obligationenrecht, 5. Teil: Die Aktiengesellschaft, b/1: Rechte und Pflichten der Aktionäre (Art. 660 - 697), Zürich 1975 (zit. Bürgi)
- Bürgi, Wolfhart F./Nordmann-Zimmermann, U. Kommentar zum Schweizerischen Zivilgesetzbuch Bd. V: Obligationenrecht, 5. Teil: Die Aktiengesellschaft und die Kommanditaktiengesellschaft, b/3: Art. 739 - 771, Zürich 1979 (zit. Bürgi/Nordmann)
- Cagianut, Francis. Bedeutung der kaufmännischen Buchhaltung und Bilanz im Steuerrecht, ASA 37 (1968/69) S 137 ff.
- Die Besteuerungsgewinne nach sanktgallischem Steuerrecht, ASA 42 (1973/74) S 433 ff.
- Cagianut, Francis/Höhn, Ernst. Die Realisierung von Gewinnen im schweizerischen Unternehmenssteuerrecht, in Gewinnrealisierung im Steuerrecht, Theorie und Praxis der Gewinnverwirklichung durch Umsatzakt und durch Steuerentstreichung sowie des Besteuerungsaufschubes, herausgegeben im Auftrag der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V. von Univ. Prof. DDr. Hans Georg Ruppe, Graz, Köln 1981, Vorträge und Diskussionsbeiträge an der Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V. am 8./9. Dezember 1980 in Nürnberg, S 269 ff.
- David, Eugen. Die st.gallische Beteiligungsgewinnsteuer, Grundlagen, Verfassungsmässigkeit, Probleme der Ausgestaltung, Diss Zürich 1974, Schriftenreihe Finanzwirtschaft und Finanzrecht, Bd. 14, Bern und Stuttgart 1974
- Epprecht, E. Der Liquidationsgewinn im zürcherischen Steuerrecht, ZBl 53 (1952) S 289 ff.
- Faist, Theodor. Steuerliche Behandlung der Zusammenschlüsse, Teilungen und Umwandlungen von Unternehmen, ASA 38 (1969/70) S 481 ff.
- Forstmoser, Peter. Schweizerisches Aktienrecht, Bd. 1/ Lieferung 1, Grundlagen, Gründung und Aenderung des Grundkapitals, Zürich 1981
- Fromer, Leo. Milderung der steuerlichen Doppelbelastung von Aktiengesellschaft und Aktionär, StR 37 (1982) S 210 ff.

- Grossmann, Benno. Die Besteuerung der Gewinne auf Geschäftsgrundstücken, Diss St. Gallen 1977, Schriftenreihe Finanzwirtschaft und Finanzrecht, Bd. 23, Bern und Stuttgart 1977
- Gruber, Hans. Handkommentar zum bernischen Gesetz über die direkten Staats- und Gemeindesteuern, Bern/ Frankfurt 1975
- Grüninger, Emanuel/Studer, Walter. Kommentar zum Basler Steuergesetz, neue, vollständig überarbeitete und erweiterte A., Basel 1970
- Guhl/Merz/Kummer. Das Schweizerische Obligationenrecht, siebte bereinigte A., Zürich 1980 (zit. Guhl)
- Gurtner, P. Geschäftsvermögen und Privatvermögen - Erbrechtlicher Uebergang von Unternehmungen (einige steuerwirtschaftliche Ueberlegungen), ASA 45 (1976/77) S 1 ff.
- Gygax, Eduard. Schweizerisches Steuer-Lexikon Bd. 1, 9./10. A., Zürich 1976
- Herold, Hans. Kommentar zur Eidgenössischen Warenumsatzsteuer, Basel 1941
- Höhn, Ernst. Steuerrecht. Ein Grundriss des schweizerischen Steuerrechts für Unterricht und Selbststudium, vierte, gegenüber der dritten unveränderte A., Schriftenreihe Finanzwirtschaft und Finanzrecht, Bd. 8, Bern und Stuttgart 1981 (zit. Höhn, Grundriss)
- Wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht, StR 18 (1963) S 387 ff.
 - Die Besteuerung der Kapitalgesellschaften und ihrer Anteilsinhaber, ASA 38 (1969/70) S 41 ff.
 - Steuerumgehung und rechtsstaatliche Besteuerung, ASA 46 (1977/78) S 145 ff.
 - Steuerliche Ueberlegungen bei der Wahl der Rechtsform der Unternehmung, ASA 47 (1978/79) S 103 ff.
 - Die Abgrenzung von Vermögensertrag und Kapitalgewinn im Einkommenssteuerrecht, ASA 50 (1981/82) S 529 ff.
- Holzer, Franz. Die Besteuerung des Liquidationsgewinnes, Diss Basel 1949

Käfer, Karl. Stille Reserven, SAG 48 (1976) S 54 ff.

Känzig, Ernst. Die eidgenössische Wehrsteuer, Basel 1962
(zit. Känzig, Kommentar)

- Die eidgenössische Wehrsteuer, Ergänzungsband, zweite A., Basel 1972 (zit. Känzig, Ergbd)
- Die eidgenössische Wehrsteuer (Direkte Bundessteuer) zweite A. I. Teil, Art. 1 - 44 BdBSt, Basel 1982 (zit. Känzig, Kommentar 2.A.)
- Grundfragen des Unternehmenssteuerrechts, Festschrift zum 75. Geburtstag von Ernst Känzig, em. o. Professor an der Universität Bern, herausgegeben durch die Assistenten am Steuerrechtlichen Seminar der Universität Bern, Basel/Bern 1983 (zit. Festschrift)
- Erhöhung und Herabsetzung des Unternehmungskapitals und ihre steuerlichen Folgen, ZBl 66 (1965) S 465 ff. und S 489 ff. (auch Känzig, Festschrift S 15 ff.)
- Steuerbarer Ertrag und steuerfreie Kapitaleinlagen bei Kapitalgesellschaften, ASA 39 (1970/71) S 81 ff. (auch Känzig, Festschrift S 59 ff.)
- Der Begriff der Realisation von Unternehmensgewinnen, ASA 41 (1972/73) S 81 ff. (auch Känzig, Festschrift S 195 ff.)
- Von der wirtschaftlichen zur fiskalischen Betrachtungsweise, ASA 44 (1975/76) S 1 ff. (auch Känzig, Festschrift S 79 ff.)
- Verkauf der Fabrikliegenschaft einer Einzelfirma zum Buchwert an die vom Firmeninhaber beherrschte Aktiengesellschaft, ASA 45 (1976/77) S 321 ff. (auch Känzig, Festschrift S 277 ff.)

Lerch, Roger. Die Liquidation von Einzel- und Personenunternehmungen und ihre steuerlichen Auswirkungen auf die stillen Reserven, Diss Bern 1965

Masshardt, Heinz. Wehrsteuerkommentar, Ausgabe 1980, Zürich 1980

- Kommentar zur direkten Bundessteuer 1983 - 1994, Ergänzungsband zum Wehrsteuerkommentar 1980, Zürich 1982
- Fragen aus dem Gebiete der Besteuerung von Liquidationsgewinnen bei der Wehrsteuer, ASA 26 (1957/58) S 161 ff.

- Meier-Hayoz, Arthur/Forstmoser, Peter. Grundriss des Schweizerischen Gesellschaftsrechts, vierte überarbeitete und nachgeführte A., Bern 1981
- Metzger, Dieter. Handbuch der Warenumsatzsteuer, Muri/Bern 1983
- Reich, Markus. Die Steuerfolgen der Aktienveräusserung nach Umwandlung eines Personenunternehmens in eine Aktiengesellschaft, StR 33 (1978) S 496 ff.
- Die Realisation stiller Reserven im Bilanzsteuerrecht, Zürich 1983
- Reimann, August/Zuppinger, Ferdinand/Schärner, Erwin. Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Bd. I - IV, Bern 1961 (Nachdruck 1969), 1963, 1969, 1966 (zit. Reimann/Zuppinger/Schärner), Ergänzungsband, zweite A. 1983 (zit. Zuppinger/Schärner/Fessler/Reich, Ergbd)
- Riemer, Hans Michael. Berner Kommentar zum Schweizerischen Zivilgesetzbuch, Das Personenrecht 3. Abteilung, Die juristischen Personen, Dritter Teilband: Die Stiftungen (Art. 80 - 89bis ZGB), dritte, völlig neu bearbeitete A. des von Prof. Dr. Ernst Hafer begründeten Kommentars zum Personenrecht, Bern 1975
- Rohner, Hans. Unmittelbare steuerliche Folgen bei der Umwandlung einer Personalunternehmung, Diss Zürich 1955, Schriftenreihe Betriebswirtschaftliche Studien, Heft 34, Zürich und St. Gallen 1955
- Apportbewertung und Steuerbelastung bei einer reinen Umwandlung einer Personalunternehmung in eine AG, SAG 31 (1958/59) S 81, 113, 138 ff.
- Ryser, Walter. Dix leçons introductives au droit fiscal, impôts directs, 2ième édition remaniée et augmentée, Bern 1980
- Schad, Jürgen. Die Aenderung der Rechtsform der Unternehmung, Eine steuerwirtschaftliche Betrachtung der Umwandlung von Handelsgesellschaften, Diss Bern 1973
- Schärli, Franz. Die Besteuerung der Unternehmungsgewinne auf dem Anlagevermögen, Diss Basel 1981
- Schärner, Erwin. Unternehmungsteilung und Umstellung vom Handelsbetrieb auf "Holdingbetrieb" - Steuerliche Behandlung der stillen Reserven, StR 20 (1965) S 115 ff.

- Schärer, Erwin. Die Besteuerung der stillen Reserven bei Umwandlungen, Zusammenschlüssen und Teilung von Unternehmungen, StR 23 (1968) S 475 ff.
- Schäuble, Rolf. Die Besteuerung der Personengesellschaften, Diss St. Gallen 1972, Schriftenreihe Finanzwirtschaft und Finanzrecht, Bd. 10, Bern und Stuttgart 1972
- Siegwart, Alfred. Kommentar zum Schweizerischen Zivilgesetzbuch, Das Obligationenrecht 4. Teil, Die Personengesellschaften (Art. 530 - 619), Zürich 1938
- Schutzorganisation der privaten Aktiengesellschaften. Gutachten über Aenderung des kantonalen und eidgenössischen Steuerrechts im Hinblick auf Umwandlungen und Fusionen geschäftlicher Unternehmungen (Aenderung der Rechtsform) und auf Holdingverhältnisse, Zürich 1964 (zit. Gutachten)
- Zur Frage der Milderung der steuerlichen Doppelbelastung von Aktiengesellschaft und Aktionär, Bericht einer Expertenkommission mit folgender Zusammensetzung: Dr. Leo Fromer, Vorsitz, Basel; Prof. Dr. Peter Böckli, Basel; Prof. Dr. Francis Cagianut, St. Gallen; lic. iur. François Gendre, Bern; Prof. Dr. Ernst Höhn, St. Gallen; Dr. Max Widmer, Bern; Prof. Dr. Ferdinand Zuppinger, Zürich; Dr. Thomas Staehelin, Sekretär und Redaktor, Basel; Basel 1982
- Statistisches Jahrbuch der Schweiz, herausgegeben vom Bundesamt für Statistik, Basel 1983 (zit. Statistisches Jahrbuch)
- Steiner, Martin. Die neuere Praxis zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise, ASA 51 (1983/84) S 306 ff.
- Tipke, Klaus. Steuerrecht: Ein systematischer Grundriss, siebte überarbeitete und erweiterte A., Köln 1979
- Tobler, W. Die steuerliche Behandlung der stillen Reserven der Unternehmung, insbesondere im Falle der Umwandlung, Diss Bern 1953
- Tuor, Peter/Schnyder, Bernhard. Das Schweizerische Zivilgesetzbuch, neunte A., Zürich 1975 (Nachdruck 1979)
- v. Steiger, Werner. Kommentar zum Schweizerischen Zivilgesetzbuch Bd. V: Obligationenrecht 5. Teil c, Art. 772 - 827, Die Gesellschaft mit beschränkter Haftung, Zürich 1965 (zit. v. Steiger, Kommentar)

v. Steiger, Werner. Die Personengesellschaften, in: Schweizerisches Privatrecht Band VIII, Handelsrecht, 1. Halbband, Basel/ Stuttgart 1976

Vuille, Jean-Marc. Die Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Aktiengesellschaft unter Berücksichtigung der steuerlichen Folgen, Diss Zürich 1966 (zit. Vuille)

- Die steuerlichen Folgen der Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Aktiengesellschaft, SAG 39 (1967) S 137 ff. (zit. Vuille, SAG ...)

Weber, Arnold. Das Verhältnis von Handelsbilanz und Steuerbilanz, Bern 1979

Weibel, Peter. Zusammenschluss, Umwandlung und Teilung von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften gemäss aargauischem Aktiensteuerrecht, Diss Zürich 1975

Weidmann, Heinz. Wegweiser durch das st.gallische Steuerrecht, dritte vollständig überarbeitete A., Bern 1979 (zit. Weidmann, Wegweiser)

- Belastungsvergleiche zwischen Einzelfirmen (bzw. Personengesellschaften) und Aktiengesellschaften (Grundlagen und Methoden, insbesondere im Hinblick auf Aenderung der Rechtsform), StR 22 (1967) S 479 ff. Beitrag im Rahmen eines Berichtes über den Kurs des Instituts für Finanzwirtschaft und Finanzrecht an der Hochschule St. Gallen zu aktuellen Steuerproblemen der Unternehmungen, StR 22 (1967) S 470 ff.
- Auflösung stiller Reserven vor Geschäftsumwandlungen, StR 31 (1976) S 321 ff.

Wellauer, Wilhelm. Die eidgenössische Warenumsatzsteuer Basel 1959

Wettstein, Reto. Die Unternehmen- oder Betriebssteuer, Ein Beitrag zum Problem der Unternehmensbesteuerung, Diss Lausanne 1964

Würth, Wendolin K. Kapitaleinlagen, sonstige Kapitalzuführungen und steuerbare Erträge bei Kapitalgesellschaften, Diss St. Gallen 1972

Zuppinger, Ferdinand. Die wirtschaftliche Handänderung im Steuerrecht, StR 24 (1969) S 455 ff.

Zuppinger, Ferdinand. Zürcher Steuergesetze, Textausgabe
1. Bd., Gesetz über die direkten Steuern vom 8. Juli
1951, Zürich 1971, und Nachtrag 1. Bd. mit Ueberblick
über die wichtigsten Aenderungen gemäss Gesetzesnovelle
vom 30. Juni 1974

- Der Begriff der "capital gains" im schweizerischen
Steuerrecht, StR 31 (1976) S 4 ff. und S 47 ff.
- Die Steuerharmonisierung, herausgegeben durch die
Gesellschaft zur Förderung der schweizerischen Wirt-
schaft, in Wirtschaftsförderung, Zürich Juni 1984

Zuppinger, Ferdinand/Böckli, Peter/Locher, Peter/Reich,
Markus. Steuerharmonisierung, Bern 1984

Zuppinger, Ferdinand/Schärner, Erwin/Fessler, Ferdinand/
Reich, Markus. Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Er-
gänzungsband zum Kommentar Bd. I - IV, zweite A., Bern
1983 (zit. Zuppinger/Schärner/Fessler/Reich, Ergbd)

Gesetze und Materialien

a) Bund

Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874 (BV), SR 101

Schweizerisches Zivilgesetzbuch vom 10. Dezember 1907 (ZGB), SR 210

Bundesgesetz betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches, Fünfter Teil: Obligationenrecht, vom 30. März 1911 (OR), SR 220

Bundesgesetz über die Stempelabgaben (Stempelsteuergesetz) vom 27. Juni 1973, SR 641.10

Bundesratsbeschluss über die Warenumsatzsteuer vom 29. Juli 1941 (WUSTB), SR 641.20

Bundesratsbeschluss über die Erhebung einer direkten Bundessteuer (BdBSt), vor dem 1.1.1983 genannt Bundesratsbeschluss über die Erhebung einer Wehrsteuer (WStB) vom 9. Dezember 1940, SR 642.11

Botschaft zu Bundesgesetzen über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden sowie über die direkte Bundessteuer (Botschaft über die Steuerharmonisierung) vom 25. Mai 1983, BBl III (1983) S 1 ff.

Entwurf zu einem Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) vom 25. Mai 1983, BBl III (1983) S 288 ff.

Entwurf zu einem Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG) vom 25. Mai 1983, BBl III (1983) S 316 ff.

b) Kantone

ZH Gesetz über die direkten Steuern vom 8. Juli 1951 (auf den 1. Januar 1983 bereinigte Textausgabe)

VV vom 26. November 1951 zum Gesetz über die direkten Steuern (auf den 1. Januar 1983 bereinigte Textausgabe)

Dienstanleitung (DA) vom 3. Juli 1952 zum Steuergesetz (inklusive Abänderungen bis zum 16. Oktober 1974)

- BE Gesetz vom 29. Oktober 1944 über die direkten Staats- und Gemeindesteuern (auf den 1. Januar 1983 bereinigte Textausgabe)
- LU Steuergesetz vom 27. Mai 1946 (auf den 1. Januar 1983 bereinigte Textausgabe)
- UR Steuergesetz des Kantons Uri vom 16. Mai 1965 (auf den 1. Januar 1981 bereinigte Textausgabe)
- SZ Steuergesetz vom 28. Oktober 1958 (auf den 1. Januar 1983 bereinigte Textausgabe)
- OW Steuergesetz vom 21. Oktober 1979
- NW Gesetz vom 25. April 1982 über die Steuern des Kantons und der Gemeinden (Steuergesetz)
- GL Gesetz vom 10. Mai 1970 über das Steuerwesen (inklusive Abänderungen bis zum 3. Mai 1981)
- ZG Gesetz vom 7. Dezember 1946 über die Kantons- und Gemeindesteuern (inklusive Abänderungen bis zum 24. September 1984)
- VV vom 18. Juni 1979 zum Gesetz über die Kantons- und Gemeindesteuern
- FR Loi du 7 juillet 1972 sur les impôts cantonaux (avec les modifications intervenues jusqu'au 17 juin 1980)
- SO Gesetz vom 29. Januar 1961 über die direkte Staats- und Gemeindesteuer (inklusive Abänderungen bis zum 21. Dezember 1981)
- BS Gesetz vom 22. Dezember 1949 über die direkten Steuern (auf den 1. Januar 1981 bereinigte Textausgabe)
- BL Gesetz vom 7. Februar 1974 über die Staats- und Gemeindesteuern und den Finanzausgleich (Steuer- und Finanzgesetz) (inklusive Abänderung vom 23. Juni 1982)
- SH Gesetz vom 17. Dezember 1956 über die direkten Steuern (auf den 1. Januar 1983 bereinigte Textausgabe)
- AR Gesetz vom 27. April 1958 über die direkten Steuern für den Kanton Appenzell A.Rh. (inklusive Abänderungen bis zum 27. April 1980)

- AI Steuergesetz vom 28. April 1968 für den Kanton Appenzell Innerrhoden (inklusive Abänderungen bis zum 25. Juni 1984)
- VV vom 9. Dezember 1968 zum Steuergesetz für den Kanton Appenzell Innerrhoden (inklusive Abänderungen bis zum 25. Juni 1984)
- SG Steuergesetz vom 23. Juni 1970 (inklusive Abänderungen bis zum 17. Juni 1982)
- VV vom 10. November 1970 zum Steuergesetz (inklusive Abänderungen bis zum 26. Oktober 1982)
- GR Steuergesetz vom 21. Juni 1964 für den Kanton Graubünden (auf den 1. Juli 1981 bereinigte Textausgabe)
- AG Steuergesetz (Gesetz über die Steuern auf Einkommen, Vermögen, Grundstücksgewinnen, Erbschaften und Schenkungen) vom 13. Dezember 1983 (in Kraft ab 1. Januar 1985)
- Gesetz vom 5. Oktober 1971 über die Besteuerung der Kapitalgesellschaften (Aktiensteuergesetz) (inklusive Abänderung vom 25. Juni 1974)
- TG Gesetz vom 9. Juli 1964 über die Staats- und Gemeindesteuern (inklusive Abänderungen bis zum 4. Juli 1984)
- TI Lege tributaria del 28 settembre 1976 (incluse le modificazioni fino al 25 novembre 1981)
- VD Loi du 26 novembre 1956 sur les impôts directs cantonaux (avec les modifications intervenues jusqu'au 1er juin 1982)
- VS Loi fiscale du 10 mars 1976 (avec les modifications intervenues au 14 novembre 1980)
- NE Loi du 9 juin 1964 sur les contributions directes (avec les modifications intervenues jusqu'au 11 octobre 1978)
- GE Loi générale du 9 novembre 1887 sur les contributions publiques (avec les modifications intervenues jusqu'au 18 mars 1982)
- JU Loi du 26 octobre 1978 sur les impôts directs de l'Etat et des communes

Abkürzungsverzeichnis

A.	Auflage
a.a.O.	am angeführten Ort
Abs.	Absatz
AG	Aktiengesellschaft
a.M.	anderer Meinung
Art.	Artikel
ASA	Archiv für Schweizerisches Abgaberecht (Bern)
BBl	Bundesblatt
BdBSt	Bundesratsbeschluss über die Erhebung einer direkten Bundessteuer, vor dem 1.1.1983 genannt Bundesratsbeschluss vom 9.12.1940 über die Erhebung einer Wehrsteuer (WStB), SR 642.11
BGE	Bundesgerichtsentscheid
BGer	Bundesgericht
bzw.	beziehungsweise
BV	Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874, SR 101
DBG	Entwurf zu einem Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, BBl III (1983) S 316 ff.
ders.	derselbe
Diss	Dissertation
E	Erwägung
Eidg.	Eidgenössisch
EStG	(deutsches) Einkommenssteuergesetz
f.	folgende (Seite, Ziffer, Note)
ff.	folgende (Seiten, Ziffern, Noten)
gl.M.	gleicher Meinung
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
i.S.	in Sachen
Kt.	Kanton
lit.	litera
m.E.	meines Erachtens
N	Note
OR	Bundesgesetz vom 30. März 1911 über das Obligationenrecht, SR 220
S	Seite
SAG	Die Schweizerische Aktiengesellschaft (Zürich)
StG ZH, SG,	Steuergesetz einzelner, mittels des Auto-kennzeichens bezeichneter Kantone
StHG	Entwurf zu einem Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, BBl III (1983) S. 288 ff.
StR	Steuer-Revue (Bern)
VV	Vollziehungsverordnung
WUSTB	Bundesbeschluss über die Warenumsatzsteuer vom 29. Juli 1941, SR 641.20

z.B.	zum Beispiel
ZBl	Schweizerisches Zentralblatt für Staats- und Gemeindeverwaltung (Zürich)
ZGB	Schweizerisches Zivilgesetzbuch vom 10. Dezember 1907, SR 210
Ziff.	Ziffer

Erster Teil: EINFUEHRUNG

§1 ZIVILRECHTLICHE GRUNDLAGEN

I Die handelsrechtliche Gestaltungsfreiheit

Im Schuldrecht, wo in der Regel an einem Rechtsverhältnis nur wenige Partner beteiligt sind, gilt die grundsätzliche Vertragsfreiheit¹. Wo mehrere Personen sich zur Verfolgung eines gemeinsamen Zieles zu einer Gesellschaft zusammenschliessen, sind hingegen nicht nur eine Mehrzahl von Beteiligten, sondern auch Dritte betroffen, mit denen die Gesellschaft in Beziehung tritt. Im Interesse der Verkehrssicherheit, insbesondere des Gläubigerschutzes², hat der Gesetzgeber deshalb im Gesellschaftsrecht eine geschlossene Zahl von Formen geschaffen, die nur beschränkt frei ausgestaltet werden können³. Die Wahl der Rechtsform ist dagegen nach dem Grundsatz der Vertragsfreiheit frei, ebenso die innere Ausgestaltung der einzelnen Gesellschaftsformen soweit diese nicht zwingend vorgeschrieben ist⁴, was zur Ausbildung von verschiedenen Typen geführt hat⁵.

II Formen des Gesellschaftsrechts

Die Formen des Gesellschaftsrechts werden meist eingeteilt in Personen- und Kapitalgesellschaften, wobei die Genos-

1) Vgl. Art. 19 Abs. 1 OR.

2) Vgl. v.Steiger S 240 f.; Meier-Hayoz/Forstmoser S 194.

3) Vgl. Meier-Hayoz/Forstmoser S 193.

4) Vgl. Birgelen S 16.

5) Vgl. v.Steiger S 241 und 301 ff.

senschaft (Art. 828 ff. OR), der Verein (Art. 60 ff. ZGB) und die Stiftung (Art. 80 ff. ZGB) eine Sonderstellung einnehmen. Diese Einteilung ist verhältnismässig grob und vermag nicht unter allen Gesichtspunkten zu genügen⁶. Eine verfeinerte Darstellung in Form eines Schemas findet sich bei Meier-Hayoz/Forstmoser⁷.

A. Personengesellschaften

Zu den Personengesellschaften gehören die einfache Gesellschaft (Art. 530 ff. OR), die Kollektivgesellschaft (Art. 552 ff. OR) und die Kommanditgesellschaft (Art. 594 ff. OR). Allen drei Formen ist gemeinsam, dass die Gesellschafter nach dem Prinzip der Gesamthandschaft⁸ direkt Eigentümer des Gesellschaftsvermögens sind. Für Verbindlichkeiten der Gesellschaft haften die Gesellschafter unbeschränkt und solidarisch, ausgenommen der Kommanditär einer Kommanditgesellschaft⁹. Obwohl diese Gesamthandschaft im Fall der Kollektiv- und der Kommanditgesellschaft gegen aussen eine hohe Selbständigkeit besitzt und wie eine juristische Person unter eigener Firma handlungs- und prozessfähig ist¹⁰, kommt keiner der drei Formen eine eigene Rechtspersönlichkeit zu¹¹. Sämtliche Personengesellschaften können sowohl wirtschaftlichen wie nichtwirtschaftlichen Zwecken dienen.

B. Kapitalgesellschaften

Zu den Kapitalgesellschaften zählen die Aktiengesellschaft (Art. 620 ff. OR), die Kommanditaktiengesellschaft

6) Vgl. Schad S 22.

7) Vgl. Meier-Hayoz/Forstmoser S 82.

8) Vgl. Art. 652 ff. ZGB.

9) Vgl. Art. 568 Abs. 1 und Art. 594 Abs. 1 OR; Meier-Hayoz/Forstmoser S 67 f.

10) Vgl. Art. 562 und Art. 602 OR.

11) Vgl. Meier-Hayoz/Forstmoser S 61.

(Art. 764 ff. OR) und die Gesellschaft mit beschränkter Haftung (Art. 772 ff. OR).

Im Gegensatz zu den Personengesellschaften sind die Kapitalgesellschaften als juristische Personen mit eigener Rechtspersönlichkeit ausgestattet. Sie sind selbst Träger aller Rechte und Pflichten sowie Inhaber des Gesellschaftsvermögens. Die Gesellschafter sind daran nur mittelbar über die Anteilsrechte beteiligt¹².

Mit Ausnahme des unbeschränkt haftenden Gesellschafters der Kommanditaktiengesellschaft können die Gesellschafter, sofern sie ihre Einlage voll geleistet haben, nicht weiter belangt werden. Als Haftungs- und Kreditgrundlage verfügen die Kapitalgesellschaften über ein zum voraus festgelegtes Grundkapital, dessen Bestand nicht freiwillig vermindert werden darf¹³.

III Begriff der Umwandlung

Verändern sich die wirtschaftlichen und rechtlichen Verhältnisse, kann für eine Unternehmung ihre ursprünglich gewählte Rechtsform unzweckmässig werden, so dass sich deren Umgestaltung aufdrängt¹⁴. Eine solche Umgestaltung wird allgemein als "Umwandlung" bezeichnet, wobei dieser Begriff nicht ohne weiteres klar umrissen ist¹⁵.

Die gesellschaftsrechtlichen Gesetzesvorschriften haben den Begriff Umwandlung nur da ausdrücklich verwendet, wo einer Unternehmung ermöglicht wird, ihre Rechtsform ohne Liquidation

12) Vgl. Schad S 25; Meier-Hayoz/Forstmoser S 49 N 6.

13) Vgl. Guhl S 605.

14) Vgl. Schad S 27.

15) Vgl. Vuille S 3 f.

tion zu wechseln, so bei der Ueberführung einer Aktiengesellschaft in eine GmbH¹⁶ und für den Wechsel der Rechtsform der Genossenschaft in eine Handelsgesellschaft¹⁷. Ferner regelt Art. 182 Abs. 2 OR unter dem Titel "Umwandlung von Geschäften" die Schuldübernahme im Fall der Bildung einer Kollektiv- oder Kommanditgesellschaft aus einer Einzelunternehmung. Daneben kennt das Zivilrecht keine weiteren Bestimmungen betreffend die Umgestaltung von Rechtsformen des Gesellschaftsrechts¹⁸. Es wäre jedoch verfehlt, daraus zu schliessen, andere Arten von Umwandlungen seien nicht geregelt oder gar ausgeschlossen. "Eine nähere Untersuchung ergibt in der Tat, dass der Weg, welcher für solche Ueberführungen einzuschlagen ist, durch das Gesetz genau vorgezeichnet ist, wenn es auch nicht ausdrücklich von dieser Möglichkeit spricht und dafür den Begriff "Umwandlung" überhaupt nicht verwendet. Indem das Obligationenrecht für jeden von ihm normierten Gesellschaftstypus Regeln über Auflösung und Liquidation aufstellt und daneben bezüglich der Bildung neuer Gesellschaften völlige Freiheit lässt, muss es ohne weiteres als statthaft betrachtet werden, eine Gesellschaft aufzulösen, sei es nur zum Zweck der Uebertragung von Aktiven und Passiven auf ein anderes, neu zu gründendes Rechtssubjekt."¹⁹ Es scheint daher sinnvoll, den Begriff Umwandlung auszudehnen und darunter jede Ueberführung einer Gesellschaft aus ihrer bisherigen in eine neue Rechtsform zu verstehen. Wesentlich dabei ist, dass nur das "rechtliche Kleid" gewechselt wird, d.h. nur eine rechtliche, nicht aber eine wirtschaftliche Aenderung eintritt. Die wirtschaftliche Einheit des Unternehmens, anders ausgedrückt seine "wirt-

16) Vgl. Art. 824 - 826 OR.

17) Vgl. Verordnung über die Umwandlung von Genossenschaften in Handelsgesellschaften vom 29. Dezember 1939, aufgehoben am 1. April 1966, Art. 1; Schad S 27.

18) Vgl. Weibel S 66.

19) Vgl. Vuille S 5 f.

schaftliche Identität" bleibt erhalten²⁰. Charakteristisch ist auch, dass die Beteiligungsverhältnisse der Gesellschafter vor und nach der Umwandlung gleich bleiben, doch genügt es, wenn dies wenigstens im wesentlichen zutrifft. So müssen wir unterscheiden zwischen der "reinen" Umwandlung ohne Aenderung der Beteiligungsverhältnisse und der Umwandlung mit deren teilweisen Aenderung²¹.

IV Zivilrechtlicher Ablauf einer Umwandlung²²

Wo die Umwandlung der Rechtsform einer Unternehmung nicht besonders gesetzlich geregelt ist, bleibt nur der Weg der Auflösung und Liquidation der bisherigen Gesellschaft und der anschliessenden Neugründung einer Gesellschaft der gewünschten Rechtsform, in die das Unternehmen eingebracht wird²³.

A. Erfordernis der Liquidation im Fall der Auflösung

Sofern vom Gesetz nichts anderes vorgesehen ist, bedingt die Auflösung einer Gesellschaft zwingend deren Liquidation²⁴. Darunter wird das Verfahren verstanden, das "in der Auflösung der durch die Gründung und Tätigkeit der Gesellschaft unter den Gesellschaftern und gegenüber Dritten entstandenen Rechtsverhältnisse und die Aufteilung (Uebertragung) des Ergebnisses (Gewinn oder Verlust) auf die Gesellschafter nach

20) Vgl. Schad S 28; Vuille S 4 f.

21) Vgl. Vuille S 14 f.

22) Der zivilrechtliche Ablauf einer Umwandlung wurde durch Vuille besonders im Zusammenhang der Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Aktiengesellschaft ausführlich behandelt.

23) Vgl. vorne S 4.

24) Vgl. für die Personengesellschaften Art. 548, 582 und 619 Abs. 1 OR und für die Kapitalgesellschaften Art. 738, 770 Abs. 2, 823 und 923 Abs. 1 OR; Vuille S 13.

Massgabe von Gesetz, Vertrag oder Gesellschaftsbeschluss"²⁵ besteht. Ueblicherweise wird dabei das Unternehmen nicht nur als rechtliche, sondern auch als wirtschaftliche Einheit zerstört. Dabei gehen Werte, die mit dem Bestehen des Unternehmens unmittelbar zusammenhangen und unter dem Begriff "Goodwill"²⁶ zusammengefasst werden, verloren²⁷. Gerade dies ist aber oft unerwünscht, so z.B. wenn eine Gesellschaft liquidiert und deren Unternehmung mit Aktiven und Passiven verkauft werden soll. Auch hier findet eine Liquidation in den Formen des Gesetzes statt, doch unterbleibt dabei eine Versilberung des Gesellschaftsvermögens, und die einzelnen Vermögenswerte verbleiben dem Unternehmen verhaftet²⁸. Siegwart bezeichnet dies als "Liquidation im weiteren Sinne" im Gegensatz zur "Liquidation im engeren Sinne", bei der auch die wirtschaftliche Einheit der Unternehmung zerbrochen wird²⁹.

Da es im Fall einer Umwandlung zu deren Wesen gehört, dass das Unternehmen unter einer andern Rechtsform weitergeführt wird, kann hier nur eine Liquidation im weiteren Sinn in Frage kommen³⁰.

B. Das zivilrechtliche Vorgehen bei der Umwandlung

1. Auflösung und Liquidation

Bei der Auflösung einer Personengesellschaft sind die Gesellschafter frei, die Liquidation so zu ordnen, wie es ihnen nützlich erscheint, da die Verfahrensnormen von Art.

25) v.Steiger S 464.

26) Vuille geht näher auf den Begriff "Goodwill" ein, S 68 f.

27) Vgl. Schad S 29.

28) Vgl. Schad S 30; Bürgi/Nordmann N 43 - 45 zu Art. 744 OR beschreibt das Vorgehen in einem solchen Fall für die Aktiengesellschaft in Liquidation.

29) Vgl. Siegwart N 1 f. zu Art. 548 - 550 OR.

30) Vgl. Vuille, SAG 39 S 139.

582 ff. OR dispositiver Natur sind³¹. Für die Kapitalgesellschaften und die Genossenschaft hingegen gelten die strengen Bestimmungen von Art. 742 ff. OR³² zum Schutz der Gläubiger, insbesondere ist der Schuldenruf³³ zwingend vorgeschrieben. Anstatt die Unternehmung auch wirtschaftlich zu liquidieren, können die Liquidatoren den regelmässigen Geschäftsbetrieb weiterführen, wie das auch möglich ist, wenn die Unternehmung als Ganzes verkauft werden soll³⁴. Das Uebertragen des Geschäftes mit Aktiven und Passiven auf die neugegründete Gesellschaft erfolgt schliesslich für die Aktiven nach den Regeln der Einzelrechtsnachfolge (Singularsukzession) und für die Passiven nach den Vorschriften von Art. 181 f. OR^{35,36}.

2. Neugründung

Eine Personengesellschaft kann ohne weiteres frei gegründet werden. Das Gesetz schreibt einzig den Handelsregistereintrag vor³⁷. Soll jedoch eine Kapitalgesellschaft oder eine Genossenschaft errichtet werden, so sind die jeweiligen Gründungsvorschriften auch im Fall einer Umwandlung zu beachten. Da dabei regelmässig ein Unternehmen als Sacheinlage in die neu zu gründende Gesellschaft eingebracht wird, sind

31) Für die Kommanditgesellschaft verweist Art. 619 Abs. 1 OR auf die Kollektivgesellschaft, Art. 576 - 593 insbesondere Art. 582 ff. OR.

32) Diese Bestimmungen gelten für alle Kapitalgesellschaften und die Genossenschaft aufgrund von Verweisen (Art. 770 Abs. 2/823/913 Abs. 1 OR).

33) Vgl. Art. 742 Abs. 2 OR.

34) Vgl. Bürgi/Nordmann N 43 zu Art. 744 OR.

35) Vgl. Bürgi/Nordmann N 44 f. zu Art. 744 OR.

36) Vuille hat für den Fall der Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Aktiengesellschaft den Uebergang des Geschäftes eingehend untersucht, vgl. S 92 ff., insbesondere hat er die Anwendbarkeit der Singularsukzession und Art. 181 OR begründet, vgl. S 96 ff.; Böckli, StR 28 S 403.

37) Vgl. Art. 552 Abs. 2 und Art. 594 Abs. 3 OR.

insbesondere die Regeln über die qualifizierte Gründung zu beachten³⁸. Unter Umständen ist es sogar notwendig, einen weiteren Gesellschafter aufzunehmen, da für die Errichtung einer Aktien- oder Kommanditaktiengesellschaft mindestens drei Gründer³⁹, für die Errichtung einer Genossenschaft sogar deren sieben erforderlich sind⁴⁰.

V Themeneinschränkung

Theoretisch sind neunzig verschiedene Umwandlungsmöglichkeiten gegeben⁴¹, ein Teil davon hat jedoch wenig praktische Bedeutung und ist daher auch steuerlich wenig interessant.

A. Ausschluss der Umwandlungen, bei denen auf einer Seite eine Stiftung, ein Verein oder eine Genossenschaft steht

1. Umwandlung einer Stiftung oder in eine Stiftung

Die Stiftung ist im Gegensatz zu allen andern Rechtsformen des Gesellschaftsrechts keine Personenverbindung, sondern ein "personifiziertes Zweckvermögen"⁴² und kennt als sol-

38) Vgl. Art 628 OR für die Aktiengesellschaft und laut Verweisung für die Kommandit-AG (Art. 764 Abs. 2 OR), Art. 778 OR für die GmbH.

39) Art. 625 Abs. 1 und Art. 764 Abs. 2 in Verb. mit Art. 625 Abs. 1 OR.

40) Art. 831 Abs. 1 OR.

41) Vuille S 23:

Bisherige
Gesellschaftsform

	Einzelfirma
	Einfache Gesellschaft
	Kollektivgesellschaft
	Kommanditgesellschaft
	Aktiengesellschaft
	Kommanditaktiengesellschaft
	Gesellschaft mit
	beschränkter Haftung
	Genossenschaft
	Verein
	Stiftung

42) Riemer, Systematischer Teil N 13.

ches keine Teilhaber bzw. Gesellschafter, sondern nur Destinatäre⁴³. Da sie nicht befugt ist, wirtschaftliche Zwecke zu verfolgen⁴⁴ und mangels eines Rechts zur Selbstauflösung zudem unflexibel ist⁴⁵, können Umwandlungen, bei denen auf einer Seite eine Stiftung steht, praktisch ausgeschlossen werden⁴⁶.

2. Umwandlung eines Vereins oder in einen Verein

Diese Variante kann aus praktischen Gründen unbearbeitet bleiben. Da der Verein von Gesetzes wegen nicht befugt ist, einen wirtschaftlichen Zweck zu verfolgen⁴⁷, alle Handelsgesellschaften und die Genossenschaft jedoch gerade dafür geschaffen sind, werden Umwandlungen, bei denen auf einer Seite ein Verein steht, eher selten vorkommen⁴⁸.

3. Umwandlung einer Genossenschaft oder in eine Genossenschaft

Gemäss der Legaldefinition von Art. 828 Abs. 1 OR bezweckt die Genossenschaft "in der Hauptsache die Förderung oder Sicherung bestimmter wirtschaftlicher Interessen ihrer Mitglieder in gemeinsamer Selbsthilfe." Es soll also nicht die Genossenschaft Gewinn erwirtschaften, sondern der wirtschaftliche Erfolg soll direkt beim einzelnen Genossenschafter eintreten. Die Genossenschaft verfolgt demnach wie die Handelsgesellschaft einen wirtschaftlichen Zweck, erreicht das Ziel aber auf einem grundsätzlich anderen Weg⁴⁹. Allerdings bestehen heute Genossenschaften, die wie Kapitalgesellschaften arbeiten und bei denen der "Selbsthilfezweck"

43) Vgl. Riemer, Systematischer Teil N 16.

44) Vgl. Riemer, Systematischer Teil N 403 und 416.

45) Vgl. Riemer, N 4 zu Art. 88/89 ZGB.

46) Vgl. Vuille S 23 f.

47) Vgl. Art. 60 Abs. 1 ZGB.

48) Vgl. Vuille S 24; Rohner S 12 f.

49) Vgl. Guhl S 737 f.

zugunsten des Erwerbsstrebens weitgehend verdrängt wurde⁵⁰. Die Behandlung der bei einer Umwandlung einer Genossenschaft oder in eine Genossenschaft anfallenden besonderen Probleme würde den Rahmen dieser Arbeit sprengen.

B. Beschränkung auf die Umwandlung einer Personen- in eine Kapitalgesellschaft

Die einzelnen Rechtsformen des Handelsrechts haben stark unterschiedliche praktische Bedeutung, wie die folgenden statistischen Angaben zum Handelsregister zeigen.

Eingetragene Firmen nach Rechtsform⁵¹

	<u>1982</u>	<u>1979</u>	<u>1975</u>
Einzelfirmen	89'881	85'668	84'971
Kollektivgesellschaften	11'189	10'696	11'091
Kommanditgesellschaften	3'409	3'503	3'683
Aktiengesellschaften	116'231	103'690	92'149
GmbH	2'955	3'050	2'777

Als Sonderform der Aktiengesellschaft wird die Kommanditaktiengesellschaft von der Statistik den Aktiengesellschaften zugerechnet. Da diese beiden Gesellschaftsformen steuerrechtlich gleich behandelt werden, werden im weiteren Umwandlungen, an denen eine Kommanditaktiengesellschaft beteiligt ist, nicht gesondert berücksichtigt.

Die weitaus bedeutendste Rechtsform ist die Aktiengesellschaft, gefolgt von der zahlenmässig ebenfalls stark vertretenen Einzelfirma⁵², während sich die übrigen Rechtsformen

50) Vgl. Vuille S 28.

51) Statistisches Jahrbuch 1983, Auszug aus der Tabelle "Eingetragene Firmen nach Rechtsform", S 414 unten.

52) Die Einzelfirma kann als Sonderfall der Personengesellschaft betrachtet werden, obwohl ihr das Merkmal einer Mehrheit von Beteiligten abgeht. Auch hier ist der Geschäftsinhaber Eigentümer des Geschäftsvermögens und unbeschränkt haftbar.

in der Schweiz im Vergleich recht unbedeutend ausnehmen und im Fall der Kommanditgesellschaft seit einigen Jahren sogar eine abnehmende Tendenz besteht. Wir dürfen davon ausgehen, dass die Umwandlung einer Personen- in eine Kapitalgesellschaft am häufigsten vorkommt⁵³, weshalb diese Variante behandelt werden soll.

Umwandlungen innerhalb der Personengesellschaften sowie solche innerhalb der Kapitalgesellschaften sollen vernachlässigt werden, da hier die Unternehmung nach der Umwandlung weiterhin auf dieselbe Art besteuert wird.

Angesichts der kleinen Zahl von Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbH) dürfen wir annehmen, dass Umwandlungen von Aktiengesellschaften in eine GmbH oder umgekehrt trotz der Erleichterung durch Art. 824 - 826 OR selten vorkommen.

Bei einer reinen Umwandlung einer Personengesellschaft in eine andere Personengesellschaft wird die Rechtskontinuität der Gesellschaft nicht aufgehoben und steuerrechtlich ergeben sich kaum Probleme⁵⁴. Anders im häufigen Fall, in dem ein Wechsel im Bestand der Beteiligten zu einer Umgestaltung der Gesellschaftsform führt, doch fragt sich in diesem Fall, ob überhaupt noch von einer Umwandlung gesprochen werden kann.

C. Modellfälle

Die unterschiedliche praktische Bedeutung der einzelnen Gesellschaftsformen legt es nahe, den wohl häufigsten Fall der

53) Laut Statistischem Jahrbuch 1983 S 398 wurden 1982 6915 Aktiengesellschaften gegründet; vgl. Gutachten S 33.

54) Vgl. Schäuble S 197 f.

Umwandlung einer Einzelfirma in eine Aktiengesellschaft⁵⁵ als Modellfall zu verwenden. Dabei besteht jedoch das Problem, dass zwangsläufig eine Aenderung der Beteiligungsverhältnisse⁵⁶ eintreten muss, da zur Gründung der Aktiengesellschaft mindestens drei Aktionäre erforderlich sind⁵⁷. Um die zu behandelnden Probleme vorerst losgelöst von den besonderen Fragen, die sich im Zusammenhang mit der gleichzeitigen Aenderung der Beteiligungsverhältnisse stellen, bearbeiten zu können, gehen wir vom zweiten Modellfall der reinen Umwandlung einer Kollektivgesellschaft mit drei Teilhabern aus. Die dabei erarbeiteten Ergebnisse können, abgesehen von der Frage der Beteiligungsverhältnisse, bedenkenlos auf die Verhältnisse der Einzelfirma übertragen werden, da deren Inhaber und der Teilhaber einer Personengesellschaft steuerlich gleich behandelt werden⁵⁸.

Weitgehend vernachlässigt darf schliesslich die einfache Gesellschaft werden. Sie ist als sehr lose Verbindung von Personen weder zur Führung einer Firma noch zum Eintrag ins Handelsregister zugelassen. Sie ist daher nicht geeignet zur Führung eines kaufmännischen Unternehmens. Die Umwandlung einer einfachen Gesellschaft in eine Kapitalgesellschaft wird selten vorkommen, sind doch die Kapitalgesellschaften vor allem dazu geschaffen, wirtschaftliche Zwecke zu verfolgen⁵⁹.

55) Vgl. Gutachten S 33.

56) Ist die Aenderung nur marginal, kann sie allerdings vernachlässigt werden (z.B. Strohänner).

57) Vgl. Art. 625 Abs. 1 OR.

58) Vgl. hinten S 18.

59) Vgl. Vuille S 24 f.

§2 STEUERRECHTLICHE GRUNDLAGEN

I Bedeutung des Handelsrechts für das Steuerrecht

A. Die Verwendung zivilrechtlicher Begriffe im Steuerrecht

Tatsächliche Gegebenheiten und Vorgänge bedürfen, um rechtlich wirksam zu werden, einer juristischen Form, welche für die Erscheinungen des sozialen Lebens durch das Zivilrecht geprägt wird¹. Diese zivilrechtlichen Formen sind im Verkehr allgemein gebräuchlich und bekannt. Darum muss das Steuerrecht, obwohl es als eigenständiges Rechtsgebiet anerkannt ist und als solches eigene Begriffe bilden kann², im Interesse der Klarheit und der Rechtssicherheit zu den privatrechtlichen Erscheinungen Stellung nehmen³. Es übernimmt dabei oft einfach den zivilrechtlichen Begriff, anstatt den Vorgang steuerrechtlich neu zu umschreiben. Das unbedachte Uebernehmen privatrechtlicher Begriffe im Steuerrecht ist jedoch problematisch, weil die rechtlichen Formen gerade des Gesellschaftsrechts die wirtschaftlichen Vorgänge und Zusammenhänge nur verzerrt und unvollständig wiederzugeben vermögen⁴. Da eine moderne Steuerordnung das Ziel verfolgt, die Steuerpflicht an wirtschaftliche Sachverhalte zu knüpfen⁵, stellt sich die Frage nach der Auslegung zivilrechtlicher Begriffe im Steuerrecht. Diese soll sich nach Höhn am Sinn der Norm orientieren. Er lehnt sowohl eine generelle zivilrechtliche wie auch eine generelle wirtschaftliche Auslegung ab. "Massgebend ist stets der durch Auslegung zu ermittelnde Inhalt der betreffenden Norm."⁶ Die

1) Vgl. Gutachten S 58.

2) Vgl. Blumenstein S 23.

3) Vgl. Blumenstein S 24.

4) Vgl. Gutachten S 59.

5) Vgl. Gutachten S 58; Blumenstein S 26; Birgelen S 51 und S 54.

6) Vgl. Höhn, Grundriss S 74 N 54; ders., StR 18 S 395 und S 404 f.

Orientierung an der zivilrechtlichen Ausgestaltung eines wirtschaftlichen Tatbestandes ist dabei jedoch zweckmässig⁷.

B. Verbindlichkeit der gewählten handelsrechtlichen Lösungen

1. Verbindlichkeit der Gesellschaftsform

Da die direkte Bundessteuer und die meisten kantonalen Steuergesetze die Formen des Gesellschaftsrechts übernommen und darauf verzichtet haben, eigenständige Begriffe zu umschreiben⁸, beeinflusst die zivilrechtliche Form die Besteuerung. Das bedingt, dass eine einmal gewählte Form auch gegenüber den Steuerbehörden verbindlich ist. Nun gilt der Grundsatz von Treu und Glauben auch im Steuerrecht⁹, was bedeutet, "dass sich Steuerpflichtige und Steuerbehörden gegenseitig an ihre Äusserungen und Erklärungen halten müssen."¹⁰ Hat sich eine Gesellschaft in einer bestimmten Rechtsform konstituiert, so ist sie an diese gebunden und muss, sofern es sich um eine juristische Person handelt, auch deren rechtliche Verselbständigung gegen sich gelten lassen. Voraussetzung ist, dass die gewählte Form privatrechtlich gültig ist¹¹.

Obwohl die Rechtsform für die Gesellschaft verbindlich ist, muss die Steuerbehörde diese nicht unbedingt anerkennen,

7) Vgl. Blumenstein S 25; Birgelen S 52 f.; Zuppinger, StR 24 S 456 f.

8) Vgl. z.B. Art. 2 lit. b BdBSt; §43 Abs. 1 und §11 StG ZH; Art. 10 Abs. 1 und Art. 70 Abs. 1 StG SG; §70 Abs. 1 StG BS; Art. 1 lit. c StG VD. Hingegen spricht Art. 27 lit. a StG BE von "Personenunternehmung" und Art. 62 StG BE von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften.

9) Vgl. Blumenstein S 19.

10) Masshardt, Kommentar N 21 zu Art. 1 BdBSt; vgl. Höhn, Grundriss S 391 N 23.

11) Vgl. Reimann/Zuppinger/Schärerer, Kommentar N 3 - 5 zu §43 StG ZH.

insbesondere dann nicht, wenn die Gesellschaftsform zum Zweck der Steuerumgehung oder der Steuerverschiebung gewählt wurde¹².

2. Verbindlichkeit von Jahresrechnung und Buchwerten

Die schweizerische Steuerordnung verpflichtet nicht zu einer auf die Steuerveranlagung ausgerichteten Buchführung, sondern anerkennt die nach handelsrechtlichen Grundsätzen geführte Buchhaltung¹³ als Veranlagungsgrundlage¹⁴. Regelmässig verpflichten die Steuergesetze den Steuerschuldner, seine Jahresrechnungen (Gewinn- und Verlustrechnung, Bilanz) vorzulegen¹⁵ und geben den Steuerbehörden das Recht, die Geschäftsbücher und sonstigen Belege einzusehen¹⁶. Da sich der Steuerpflichtige nicht widersprüchlich verhalten darf¹⁷, ist er an seine einmal eingereichte Buchhaltung gebunden¹⁸. Sofern diese materiell vollständig und formell ordnungsgemäss¹⁹ geführt ist, darf er aber auch erwarten, dass sie als Grundlage der Veranlagung verwendet wird²⁰. Da das Steuerrecht vom Handelsrecht abweichende Bewertungsvorschriften kennt, müssen die Steuerbehörden jedoch die handelsrechtskonforme Buchhaltung nach steuerrechtlichen Grundsätzen überprüfen. Wo die Bücher

-
- 12) Vgl. Reimann/Zuppinger/Schärerrer, Kommentar N 6 zu §43 StG ZH; Blumenstein S 25 f.; Höhn, Grundriss S 411 ff.
 - 13) Die meisten Steuergesetze verweisen auf den Saldo der Gewinn- und Verlustrechnung, vgl. z.B. Art. 49 Abs. 1 lit. a BdBSt; §45 Abs. 1 lit. a StG ZH; Art. 71 Abs. 2 lit. a StG SG; vgl. Weber S 54 ff.
 - 14) Vgl. Reich S 41; Cagianut, ASA 37 S 140 f.; Blumenstein S 401 f.
 - 15) Z.B. Art. 87 Abs. 1 BdBSt; §85 Abs. 1 StG ZH; Art. 98 Abs. 2 StG SG.
 - 16) Z.B. Art. 89 Abs. 2 BdBSt; §75 Abs. 1 StG ZH; Art. 100 Abs. 2 StG SG.
 - 17) Vgl. vorne S 14.
 - 18) Vgl. Reich S 42; Cagianut, ASA 37 S 143 ff.
 - 19) Betreffend die Anforderungen an eine ordnungsgemässe Buchhaltung vgl. Brühlmann, ZBl 61 S 180 ff.
 - 20) Vgl. Höhn, Grundriss S 173 f. N 41; Blumenstein S 402.

rein nach handelsrechtlichen Gesichtspunkten geführt werden, müssen die für die Veranlagung notwendigen Abweichungen in einer separaten Steuerbilanz zusammengestellt werden²¹. Um Verwirrungen zu vermeiden, wird im folgenden in dieser Arbeit immer von der Steuerbilanz ausgegangen, wenn von Buchwerten, stillen Reserven und Gewinnen die Rede ist.

C. Ausnahme bei Steuerumgehung

Die Steuerpflicht knüpft regelmässig an im Gesetz beschriebene rechtliche und tatsächliche Tatbestände an. Oft ist es jedoch möglich, einen gleichen wirtschaftlichen Erfolg zu erreichen, indem ein ähnlicher, zivilrechtlich zulässiger, vom Steuergesetz aber nicht erfasster Tatbestand verwirklicht wird. Da auf diese Weise die für die Entstehung der Steuerpflicht vorausgesetzten Tatbestände sich gar nicht realisieren, kann so die Steuer umgangen werden. Solche Gestaltungsmöglichkeiten auszunützen, ist an sich erlaubt. Als unerlaubte Steuerumgehung gilt jedoch die Wahl einer Rechtsgestaltung, die der wirtschaftlichen Gegebenheit völlig unangemessen und ungewöhnlich, sachwidrig oder absonderlich erscheint. Nach Ansicht des Bundesgerichts ist ein Vorgehen rechtsmissbräuchlich, wenn anzunehmen ist, es sei lediglich erfolgt, um Steuern einzusparen²². Würde die gewählte ungewöhnliche Rechtsgestaltung tatsächlich zu einer erheblichen Steuerersparnis führen, sofern sie von der Steuerbehörde anerkannt würde, ist diese berechtigt, die sogenannte wirtschaftliche Betrachtungsweise anzuwenden, also der Besteuerung die Ordnung zugrunde zu legen, die dem wirtschaftlichen Zweck sachlich entsprochen hätte²³.

21) Vgl. Höhn, Grundriss S 175 N 49; hinten S 24 f.

22) Vgl. BGE 98 Ib 323 und dort angegebene Entscheide, bestätigt in BGE 102 Ib 155 E b).

23) Ausführliche Kritik zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise bei Höhn, StR 18 S 355 ff.; vgl. Blumenstein S 25 ff.; Zuppinger, StR 24 S 460 ff.; Tipke S 92 f.

II Besteuerung von Gesellschaften

A. Besteuerung der Personengesellschaften

1. Steuersubjekt

Die Personengesellschaften sind in bezug auf die direkten Steuern nur in Ausnahmefällen selbständiges Steuersubjekt²⁴, obwohl dem im Fall der Kollektiv- und Kommanditgesellschaft nichts entgegensteht, da diese von Gesetzes wegen rechtsfähig sind²⁵. Sowohl der Bund als auch die Kantone rechnen Einkommen²⁶ und Vermögen der Personengesellschaften zur Besteuerung den Teilhabern nach ihren Anteilen zu²⁷.

2. Ausscheiden von Geschäfts- und Privatvermögen

Der von den Teilhabern zu versteuernde Anteil wird so errechnet, dass zuerst das steuerbare reine Einkommen der Gesellschaft ermittelt wird und anschliessend gemäss den vertraglichen oder gesetzlichen Bestimmungen über die Gewinnverteilung jedem Gesellschafter sein Anteil zugerechnet wird²⁸. Diese Berechnung setzt voraus, dass vorerst die zum Geschäftsvermögen der Gesellschaft gehörenden Vermögensteile aus dem Privatvermögen der Gesellschafter ausgeschieden werden. Die Ausscheidung erhält dadurch besonderes Gewicht, dass das Geschäftsvermögen selbständig

24) Vgl. Känzig, Kommentar 2.A. N 24 zu Art. 3 Ziff. 4 BdBSt; Schäuble S 42 f.

25) Vgl. Art. 562 und Art. 602 OR.

26) Bei kaufmännisch geführten Unternehmen ist das Einkommen gleich dem "nach kaufmännischen Grundsätzen unter Beachtung der steuerrechtlichen Vorschriften ermittelten Reingewinn aus selbständiger Erwerbstätigkeit", Höhn, Grundriss S 167 N 12.

27) Vgl. Höhn, Grundriss S 126 N 7 und 258 N 14; Blumenstein S 44; Känzig, Kommentar 2.A. N 2 zu Art. 18 BdBSt.

28) Vgl. Känzig, Kommentar 2.A. N 9 zu Art. 18 BdBSt; Ausführungen zur Bilanzbündeltheorie bei Schäuble S 37 ff.

erwerbender Personen vom Steuerrecht in verschiedener Beziehung anders behandelt wird als das Privatvermögen²⁹.

3. Analoge Besteuerung der Einzelfirma

Wenn der Steuerpflichtige selbständig erwerbstätig ist, d.h. auf eigene Rechnung und Gefahr arbeitet³⁰, muss regelmässig das Geschäftsvermögen vom Privatvermögen getrennt werden³¹. Es ist also auch im Fall der Einzelfirma das Vermögen des Inhabers entsprechend aufzuteilen. Demnach werden sowohl der Inhaber einer Einzelfirma als auch der Teilhaber an einer Personengesellschaft nach den gleichen Grundsätzen besteuert. Da zur Besteuerung die Personengesellschaft anteilmässig ihren Teilhabern zugerechnet wird³², kann man davon ausgehen, dass das Steuerrecht grundsätzlich die Einzelfirma und die Personengesellschaft gleich behandelt.

B. Besteuerung der Kapitalgesellschaften

1. Besteuerung der Gesellschaft

Die steuerrechtliche Stellung der Kapitalgesellschaften ist, verglichen mit jener der Personengesellschaften, eindeutig. Das Steuerrecht übernimmt deren privatrechtliche Verselbstständigung³³, indem es die juristischen Personen zu selbständigen Steuersubjekten erklärt³⁴.

29) So ist nur selbständig Erwerbenden gestattet, geschäftsmässig begründete Abschreibungen vorzunehmen (vgl. Art. 22 Abs. 1 lit. b BdBSt; §25 lit. b StG ZH) oder Verluste aus vorausgegangenen Geschäftsjahren zu verrechnen (vgl. Art. 41 Abs. 2 BdBSt; §27 StG ZH), andererseits müssen sie Kapitalgewinne regelmässig versteuern (vgl. Art. 21 Abs. 1 lit. d BdBSt; §19 lit. b StG ZH); vgl. Schad S 33 f.

30) Vgl. Höhn, Grundriss S 164 N 1.

31) Vgl. Höhn, Grundriss S 168 N 14.

32) Vgl. vorne S 17.

33) Vgl. vorne S 2 f.

34) Vgl. Schad S 34; Höhn, Grundriss S 252 N 6.

Das Vermögen der Kapitalgesellschaften kann deren rechtlicher und wirtschaftlicher Funktion nach nur Geschäftsvermögen sein, so dass eine Unterscheidung von Geschäfts- und Privatvermögen, wie sie bei den Personengesellschaften nötig ist, entfällt³⁵. In der Regel entrichten Kapitalgesellschaften eine Steuer auf dem Ertrag (Gewinn) und eine Kapitalsteuer³⁶. Der steuerlich massgebende Ertrag wird weitgehend nach den gleichen Regeln ermittelt wie der Gewinn der Personengesellschaften. So ist hier wie dort die Gewinn- und Verlustrechnung sowie die Bilanz für die Steueranveranlagung massgebend³⁷, wobei für juristische Personen gewisse Besonderheiten gelten³⁸. Hingegen orientiert sich bei den Kapitalgesellschaften die Progression des Steuermasses nicht an der absoluten Höhe des Ertrags, sondern zumeist am Verhältnis des Ertrags zum eingesetzten Kapital, der Rendite³⁹.

2. Besteuerung des Gesellschafters

Der Gesellschafter hat den Verkehrswert seiner Beteiligung als Vermögen zu versteuern. Zudem fallen sämtliche geldwerten Leistungen, die ihm aufgrund seines Mitgliedschaftsrechtes zufließen und nicht als steuerfreie Kapitalrückzahlungen gelten, unter die Einkommenssteuer. Wirtschaftlich belasten die Steuern den Teilhaber einer Kapitalgesellschaft demnach doppelt, da das investierte Kapital wie auch der ausgeschüttete Gewinn schon bei der Gesellschaft besteuert worden ist⁴⁰. Trotz dieser Doppelbelastung ist von den

35) Vgl. Schad S 35.

36) Vgl. Höhn, Grundriss S 256 N 5.

37) Vgl. Höhn, Grundriss S 258 N 15; Reimann/Zuppinger/Schärer, Vorbemerkungen N 24 zu §§43 - 52 StG ZH.

38) Vgl. Höhn, Grundriss S 259 f., z.B. ist teilweise der Abzug aller bezahlten Steuern möglich.

39) Vgl. Höhn, Grundriss S 260 N 23; Art. 57 BdBSt.; §48 Abs. 1 StG ZH.

40) Vgl. Höhn, Grundriss S 258 N 14.

Kapitalgesellschaften besonders die Aktiengesellschaft ausserordentlich häufig⁴¹, da mit dieser Rechtsform in anderer Hinsicht eine Reihe von Vorteilen verbunden ist⁴².

III Stille Reserven

A. Begriff

"Unter Reserven oder Rücklagen versteht man nicht verteilte, also in der Unternehmung zurückbehaltene und nicht dem Grundkapital gutgeschriebene Teile des Reingewinnes, gleichgültig ob dies offen oder versteckt geschieht."⁴³

Offene Reserven entstehen, indem ein Teil des ausgewiesenen Reingewinns nicht ausgeschüttet, sondern besonderen Reservenkonten gutgeschrieben wird⁴⁴. Diese Reservenkonten erscheinen auf der Passivseite der Bilanz⁴⁵ und bilden im Fall der juristischen Personen⁴⁶ zusammen mit dem Grundkapital das Eigenkapital.

41) Laut dem Statistischen Jahrbuch 1983 waren 1982 116'231 Aktiengesellschaften im Handelsregister eingetragen, vgl. Tabellenauszug vorne S 10.

42) Vgl. Reimann/Zuppinger/Schärrer, Vorbemerkungen N 30 f. zu §§43 - 52 StG ZH.

43) Blumer/Graf S 191; vgl. Boemle S 24.

44) Vgl. Blumer/Graf S 205.

45) Unter Bilanz wird hier "die auf einen bestimmten Stichtag erstellte kontenmässige Gegenüberstellung von Aktiven [Vermögen] und Passiven [Verbindlichkeiten und Eigenkapital] einer Unternehmung" verstanden. Der Saldo der Bilanz weist den Reingewinn (ev. Reinverlust) der Geschäftsperiode aus und stimmt bei doppelter Buchführung mit dem Saldo der Gewinn- und Verlustrechnung überein, Blumer/Graf S 14 f.

46) Bei Personengesellschaften werden selten Reservenkonten gebildet. Der nicht ausgeschüttete Gewinn wird direkt den einzelnen Eigenkapitalkonten gutgeschrieben, vgl. Blumer/Graf S 192.

Auch die stillen Reserven sind Teil des Eigenkapitals, erscheinen jedoch im Gegensatz zu den offenen Reserven in der Bilanz überhaupt nicht oder sind höchstens angedeutet⁴⁷.

Indem Aktiven nicht zu ihrem wirklichen, sondern zu einem tieferen Wert, Passiven (z.B. Rückstellungen) hingegen zu einem überhöhten Wert bilanziert werden, wird ein Teil des in der Unternehmung vorhandenen Vermögens - die Differenz zwischen dem Buchwert⁴⁸ und dem wirklichen Wert - in der Bilanz nicht ausgewiesen, bleibt also "still"⁴⁹.

B. Bedeutung der stillen Reserven für die Steuererhebung

1. Auswirkung auf die Vermögens- und Kapitalsteuer

Stille Reserven, die unter Beachtung steuerrechtlicher Bewertungsgrundsätze gebildet worden sind, können bei der Bemessung des massgeblichen Eigenkapitals zur Berechnung der Vermögens- und Kapitalsteuer von der Steuerbehörde nicht aufgerechnet werden⁵⁰. Auf steuerrechtlich anerkannten

47) Vgl. Weibel S 4; Blumer/Graf S 206; Käfer, SAG 48 S 54 ff. Die Umschreibung der stillen Reserven ist nicht einheitlich. Zum Teil wird unterschieden zwischen stillen und versteckten Reserven oder zwischen völlig stillen und angedeutet stillen Reserven (vgl. Lerch S 14). Blumer/Graf weist S 229 darauf hin, dass im Fall von Rückstellungen die Abgrenzung zu den stillen Reserven Schwierigkeiten bereiten kann. Da aber sowohl nicht mehr notwendige Rückstellungen wie auch völlig stille Reserven sich bei ihrer Auflösung als steuerbarer Gewinn realisieren, genügt steuerrechtlich der Begriff der stillen Reserven.

48) D.h. der Betrag zu dem ein Vermögensgegenstand in der Buchhaltung, insbesondere der Bilanz, eingesetzt ist.

49) Ueber die Möglichkeiten der Bildung stiller Reserven im Einzelnen vgl. Schad S 38 ff.; Blumer/Graf S 206 ff.; Käfer, SAG 48 S 56.

50) Von der Kapitalsteuer werden nur die als Gewinn versteuerten stillen Reserven erfasst, so ausdrücklich in §47 Abs. 1 lit. a StG ZH; Art. 68 Abs. 1 StG BE; Art. 73 Abs. 1 lit. d StG SG; Personengesellschaften hingegen müssen teilweise besondere Vermögenssteuerbilanzen zu Verkehrswerten erstellen, vgl. Blumer/Graf S 401 f.

stillen Reserven⁵¹ kann also keine Vermögens- oder Kapitalsteuer erhoben werden⁵².

2. Auswirkung auf die Einkommens- und Ertragssteuer

Das Steuerobjekt "Einkommen" selbständig Erwerbender, bzw. "Reinertrag" juristischer Personen ist gleich dem als Saldo der Gewinn- und Verlustrechnung und der Bilanz⁵³ ausgewiesenen Reingewinn⁵⁴. Werden stille Reserven durch Unterbewertung von Aktivposten oder Ueberbewertung von Passivposten gebildet, so vermindert sich entsprechend der Bilanzsaldo, mit andern Worten der ausgewiesene Reingewinn⁵⁵. Da der Reingewinn Bemessungsgrundlage der Steuerberechnung ist, führt dessen Verminderung auch zu einer verminderten Ertragssteuer. Die stillen Reserven werden demnach gebildet aus Teilen des Reingewinns, welche zum Zeitpunkt ihres Entstehens von der Einkommens- und Ertragssteuer nicht erfasst werden können, also unversteuert bleiben⁵⁶. Diese bleiben allerdings nicht definitiv steuerfrei, sondern werden bei der Auflösung stiller Reserven⁵⁷ nachträglich erfasst⁵⁸. Obwohl diese zeitliche Verschiebung gegen das Prinzip der periodengerechten Besteuerung verstösst⁵⁹, ist sie innerhalb der steuerlich zulässigen Grenzen unbedenklich, so-

51) Vgl. hinten S 25.

52) Das gilt auch für die direkte Bundessteuer, obwohl Art. 48 lit. b BdBSt die stillen Reserven generell nennt, vgl. Masshardt, Kommentar N 9 zu Art. 48 BdBSt.

53) Sofern diese nach steuerlichen Grundsätzen erstellt worden sind.

54) Vgl. Schad S 35; Reich S 35 f.

55) Vgl. Reich S 5 ff.

56) Vgl. Schad S 37; stille Reserven können auch durch eine verdeckte Kapitaleinlage entstehen, vgl. Reich S 6.

57) Zur Realisation siehe hinten S 25 ff.

58) Vgl. Vuille S 126; Weibel S 8; Lerch S 25; Blumer/Graf S 102. Die Bildung stiller Reserven bewirkt demnach keine Steuerbefreiung, nur einen Steueraufschub, vgl. Reich S 58.

59) Vgl. Blumenstein S 261 f.; Schad S 37; Vuille S 124 f.

lange die für die Besteuerung massgebenden Verhältnisse unverändert fortbestehen⁶⁰. Sollen diese Verhältnisse aber in irgendeiner Weise geändert⁶¹ werden, so stellt sich regelmässig die Frage, wie die latent vorhandene Steuerlast⁶² auf den stillen Reserven erfasst und behandelt werden soll.

C. Bildung steuerlich anerkannter stiller Reserven

1. Handelsrechtliche Bewertungsvorschriften

Zivilrechtlich ist es trotz dem Grundsatz der Bilanzwahrheit und -klarheit⁶³ erlaubt, in grossem Umfang stille Reserven zu bilden. So setzt schon die allgemeine Regel zur Festsetzung der Bilanzansätze von Art. 960 Abs. 2 OR einzig eine Höchstbewertungsgrenze fest⁶⁴. Für die Kapitalgesellschaften bestehen besondere, noch strengere Höchstbewertungsvorschriften⁶⁵, welche zwangsweise zu einer Unterbewertung von Aktiven führen können⁶⁶. Zudem ist ihnen ausdrücklich die Bildung stiller Reserven erlaubt, sofern das dauernde Gedeihen des Unternehmens dies als angezeigt erscheinen lässt⁶⁷. Eine untere Bewertungsgrenze bestimmt das Obligationenrecht nicht ausdrücklich, doch würde es gegen das Prinzip der Bilanzwahrheit verstossen, Aktiven, die noch

60) Vgl. Reich S 46 f. und S 53 ff.

61) Z.B. Verkauf eines Aktivums, Umwandlung, Fusion, Teilung und Liquidation.

62) Zum Begriff der latenten Steuerlast vgl. Blöchlinger S 34 ff.

63) Vgl. Art. 959 OR.

64) Vgl. Bürgi N 8 zu Art. 665 OR.

65) Vgl. Art. 665 - 667 OR. Diese Vorschriften sind Ausfluss des im Handelsrecht geltenden Grundsatzes der Bilanzvorsicht, vgl. Blumer/Graf S 70 f.

66) Oberster Bilanzierungsgrundsatz ist das sogenannte "Niedrigstwertprinzip", vgl. Bürgi N 9 zu Art. 665 OR; Schäuble S 34.

67) Vgl. Art. 663 Abs. 2 OR.

einen Wert haben, völlig zu verschweigen oder Passiven zu fingieren⁶⁸.

2. Steuerrechtliche Bewertungsvorschriften

Das Steuerrecht hingegen ist daran interessiert, im Sinn des Prinzips der periodengerechten Besteuerung den tatsächlich in einer Periode erwirtschafteten Gewinn zu erfassen. Die Bildung stiller, der Besteuerung entzogener Reserven ist grundsätzlich unerwünscht. Die Steuergesetze schränken daher die handelsrechtlich weitgehend mögliche Schaffung stiller Reserven mittels Bewertungsvorschriften und begrenzten Abschreibungssätzen ein⁶⁹. Somit muss in der Steuerveranlagung geprüft werden, ob die Bewertung der einzelnen⁷⁰ Aktiven und Passiven auch den steuerrechtlichen Vorschriften entspricht. Sind steuerlich nicht zugelassene stille Reserven gebildet worden, sind diese aufzurechnen und in einer separaten Zusammenstellung den Steuerbehörden offenzulegen⁷¹. Erst diese, in Theorie und Praxis als Steuerbilanz⁷² bezeichnete Zusammenstellung bildet die massgebende Grundlage der Veranlagung⁷³.

68) Vgl. Weibel S 4; Blumer/Graf S 73 f.; Cagianut, ASA 37 S 139 f.

69) Vgl. Schad S 36 f.; Blumer/Graf S 398; Weber S 34 f. Nach Schärer sind willkürlich gebildete stille Reserven grundsätzlich steuerbar, vgl. StR 23 S 477. Art. 22 Abs. 1 lit. b und Art. 49 Abs. 1 lit. c BdBSt, §25 lit. b und §45 Abs. 1 lit. b StG ZH, Art. 25 Abs. 1 lit. b und Abs. 2 und Art. 71 Abs. 1 StG SG lassen z.B. nur die geschäftsmässig begründeten Abschreibungen und Rückstellungen zu.

70) Zum Prinzip der Einzelbewertung vgl. Weber S 75 f.

71) Vgl. vorne S 15 f.

72) Die Gesetze kennen den Ausdruck Steuerbilanz nicht.

73) Vgl. Weber S 24 f.; Schad S 35 f.

Dieser Einschränkung ungeachtet können die einzelnen Positionen der Steuerbilanz steuerlich anerkannte stille Reserven enthalten. So gelten als Folge des Prinzips der Massgeblichkeit der Handelsbilanz die handelsrechtlichen Höchstbewertungsvorschriften auch für die Steuerbilanz. Es ist deshalb nicht zu vermeiden, dass Aktiven unter ihrem wirklichen Wert bilanziert werden, wenn dieser den handelsrechtlich höchstens zulässigen Bilanzwert übersteigt⁷⁴. Weiter kann der Fiskus den Steuerpflichtigen nicht zwingen, eine an sich zulässige Aufwertung vorzunehmen⁷⁵. Darüber hinaus lassen die Steuerbehörden in begrenztem Umfang auch Abschreibungen und Rückstellungen zu, von denen sie wissen, dass damit stille Reserven gebildet werden⁷⁶.

D. Realisation

1. Begriff

Wenn unterbewertete Gegenstände nicht einen entsprechenden Wertverlust erleiden⁷⁷, bleiben die in den stillen Reserven gebundenen Erträge nicht für immer verdeckt, sondern werden sich irgendwann verwirklichen und damit wirtschaftlich verfügbar bzw. steuerlich erfasst werden. Dies äussert sich darin, dass sie in irgendeiner Form in der Erfolgsrechnung und der Bilanz erscheinen. Der Vorgang, der die in den stillen Reserven verborgenen Erträge freisetzt, wird als Realisation bezeichnet⁷⁸.

74) Vgl. Weber S 59 ff.

75) Vgl. Blumer/Graf S 401; Weber S 167.

76) Vgl. Schärer, StR 23 S 477.

77) Z.B. kann eine Maschine unerwartet schnell veralten, wenn ein neues Verfahren erfunden wird, vgl. Blumer/Graf S 219.

78) Vgl. Schad S 42; Känzig, ASA 41 S 83.

Der steuerrechtliche Inhalt des Begriffes konnte bis heute nicht klar und eindeutig umschrieben werden⁷⁹. Das ist bedauerlich, denn da im Moment der Realisierung jene Gewinne erfasst werden können, welche der Besteuerung bei der Bildung stiller Reserven entgangen waren⁸⁰, stehen unter Umständen einschneidende Steuerfolgen auf dem Spiel⁸¹. Da es die bestehende Unsicherheit gerade im Fall der Umwandlung erschwert, die Steuerfolgen abzuschätzen, muss im folgenden darauf näher eingegangen werden.

2. Buchmässige Realisation

Stille Reserven können rein buchmässig realisiert werden, indem der steuerlich massgebende Buchwert eines Aktivums erhöht⁸² oder der eines Passivums herabgesetzt wird. Der dabei entstehende Buchgewinn wird in der Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesen und unterliegt als Aufwertungsgewinn der Einkommens- und Ertragssteuer⁸³.

Eine Art buchmässiger Realisation stiller Reserven liegt meines Erachtens auch vor, wenn ein Anlagegut, z.B. eine Maschine, völlig abgeschrieben ist, im Betrieb jedoch weiter verwendet wird. Weil in früheren Steuerperioden überhöhte Abschreibungen vorgenommen worden sind, kann hier die Abschreibungsquote, die tatsächlich periodengerecht wäre, der Erfolgsrechnung nicht mehr gewinnmindernd belastet werden. Der steuerbare Gewinn fällt demnach entsprechend

79) Vgl. Reich S 73; Weibel S 10; Känzig, ASA 41 S 83 ff.; Schad S 44.

80) Zum Realisationsprinzip vgl. Weber S 80 ff.; Blumer/Graf S 102; Vuille, SAG 39 S 143 f.; Tipke S 211.

81) Vgl. BGE 102 Ib 50 ff.

82) Wobei die handelsrechtlichen Höchstbewertungsvorschriften zu beachten sind.

83) Vgl. Weber S 167; Känzig, Kommentar N 135 zu Art. 49 BdBSt; vgl. ferner oben N 79.

höher aus. Im Ergebnis werden somit stille Reserven realisiert⁸⁴.

3. Echte Realisation

a) Begriff

Echt realisiert werden stille Reserven, wenn ein Gegenstand, ein Betriebsteil oder der ganze Betrieb aus dem Geschäftsvermögen ausscheiden und ein Anspruch auf Gegenleistung besteht. Das Vermögen wird wertmässig nicht verringert, sondern in eine andere Form umgesetzt. Im Umfang der Differenz zwischen dem steuerlich massgebenden Buchwert und dem für den veräusserten Gegenstand erzielten höheren Preis werden dabei stille Reserven realisiert und erscheinen als steuerbarer Gewinn⁸⁵.

Verschiedene Geschäftsvorgänge können als entgeltliche Veräusserung zur Realisierung stiller Reserven führen, so die Veräusserung, der Tausch sowie die Expropriation. Weiter kann ein Gegenstand durch ein Schadenersatzereignis zerstört werden. Besteht ein Schadenersatzanspruch⁸⁶, können stille Reserven in dem Mass realisiert werden, als die Schadenersatzsumme den Buchwert übersteigt⁸⁷.

Eine besondere Situation besteht im Fall des Zusammenschlusses, der Umwandlung und der Teilung von Unternehmungen. Das Vermögen wird zwar an eine neue Gesellschaft veräussert, doch besteht das Entgelt in einer Beteiligung an eben dieser Gesellschaft und bleibt für den Teilhaber, der dies weiter-

84) Probleme für die steuerliche Ertragsermittlung ergeben sich hier nicht, da der Vorgang unwillkürlich erfolgt.

85) Vgl. Känzig, ASA 41 S 84 f.; Höhn, Grundriss S 188 N 103; Schad S 42 ff.

86) Gegenüber einem Haftpflichtigen oder einer Versicherung.

87) Vgl. Känzig, Kommentar 2.A. N 198 zu Art. 21 Abs. 1 lit. d BdBSt; Weibel S 10 f.

hin bleiben will, gebunden. In diesen Fällen bestehen - wirtschaftlich betrachtet - Bedenken, eine Realisation der stillen Reserven anzunehmen⁸⁸.

b) Problematik

Nach dem bisher Ausgeführten liegt eine echte Realisation stiller Reserven vor, wenn

- Geschäftsaktiven oder -passiven, auf denen stille Reserven vorhanden sind, aus dem Geschäftsvermögen oder aus der Verfügungsgewalt des Unternehmers ausscheiden

sowie

- Anspruch auf ein Entgelt besteht⁸⁹.

Werden nur diese zwei Voraussetzungen berücksichtigt, werden auch in jenen Fällen, in denen die Unternehmung bzw. der Unternehmer über das Entgelt nicht frei verfügen kann, die stillen Reserven als realisiert betrachtet und besteuert. Diese Besteuerung von nicht frei verfügbaren, illiquiden Gewinnen wurde als stossend empfunden, insbesondere in dem Fall, wo ein betriebsnotwendiger Gegenstand durch Expropriation oder Schadenfall verlorenggeht und die Entschädigung betriebsnotwendig zur Beschaffung eines Ersatzes verwendet werden muss⁹⁰. Dies führte zur Formulierung einer dritten Voraussetzung, die ebenfalls erfüllt sein muss, damit eine steuerlich beachtliche echte Reservenrealisierung vorliegt, nämlich

- "die Möglichkeit der Unternehmung oder des Unternehmers, über dieses Entgelt wirtschaftlich frei zu verfügen"⁹¹.

88) Vgl. Känzig, ASA 41 S 85 ff.; Schad S 69.

89) Vgl. Schad S 43; Weibel S 11.

90) Vgl. Schärli S 33; Känzig, ASA 41 S 86 f.; Gygax S 209 N 261.

91) Känzig, ASA 41 S 91; vgl. Höhn, Grundriss S 188 N 103.

Diese Voraussetzung wurde im Fall der Ersatzbeschaffung schon vor längerer Zeit anerkannt⁹². Während aber die direkte Bundessteuer die steuerfreie Uebertragung der stillen Reserven auf das Ersatzgut nicht gesetzlich regelt, und diese nur zugelassen werden kann, wenn das Aktivum wegen eines äusseren oder betrieblichen Zwanges ausgeschieden ist⁹³, wurde die steuerfreie Ersatzbeschaffung in neueren Gesetzen ausdrücklich nominiert, wobei die Tendenz besteht, diese innerhalb einer gewissen Frist generell von der Steuer zu befreien⁹⁴.

Wie Känzig ausführlich dargelegt hat, kann der Unternehmer im Fall einer Fusion, Umwandlung oder Unternehmensteilung ebensowenig wirtschaftlich frei über das Entgelt (seine Beteiligung) verfügen wie bei der Ersatzbeschaffung⁹⁵. Diese Geschäftsvorgänge bleiben denn auch unter gewissen Bedingungen zum Teil steuerfrei⁹⁶, wobei auch hier in der neueren Gesetzgebung ausdrücklich Normen geschaffen werden⁹⁷.

-
- 92) Vgl. Schad S 69 f. Schon 1962 erklärt Känzig in Kommentar N 106 zu Art. 21 BdBSt die Ersatzbeschaffung unter gewissen Umständen für steuerfrei. Das deutsche Recht geht noch weiter, §66 EStG, Tipke S 237.
- 93) Vgl. Masshardt, Kommentar N 129 zu Art. 21 und N 15 - 17 zu Art. 49 BdBSt; Känzig, Kommentar N 110 und 148 zu Art. 49 BdBSt.
- 94) Vgl. Art. 25 Abs. 1 lit. b StG SG; §24 lit. b Ziff. 4 StG und §14 AktienStG AG, zur aargauischen Regelung der Ersatzbeschaffung vgl. Weibel S 15 f.; Art. 9 Abs. 4 und Art. 27 Abs. 4 StHG; Art. 30 und Art. 70 DBG; vgl. auch Zuppinger/Schärner/Fessler/Reich, Ergbd N 93a zu §19 lit. b StG ZH.
- 95) Vgl. Känzig, ASA 41 S 90 ff.
- 96) Vgl. Masshardt, Kommentar N 23 lit. d zu Art. 43 sowie N 17 und N 22 zu Art. 53 BdBSt; Zuppinger/Schärner/Fessler/Reich, Ergbd N 422 ff. zu §19 lit. b StG ZH; Känzig, Kommentar 2.A. N 178 ff. zu Art. 21 Abs. 1 lit. d BdBSt.
- 97) Vgl. Art. 6 und Art. 28 VV zum StG SG; §20 StG und §12 AktienStG AG; Art. 9 Abs. 3 und Art. 27 Abs. 3 StHG; Art. 19 und Art. 67 DBG.

Nach der erkennbaren Tendenz wird die freie wirtschaftliche Verfügbarkeit des Entgeltes je länger je mehr auch von der Praxis als begriffsnotwendige Voraussetzung der echten Reservenrealisierung anerkannt. So hat z.B. das Bundesgericht auch im Fall des Verkaufs einer Fabrikliegenschaft einer Einzelunternehmung zum Buchwert an eine vom Firmeninhaber beherrschte Aktiengesellschaft entschieden, dass eine Realisierung der stillen Reserven nicht vorliege⁹⁸.

4. Steuertechnische Realisation

Höhn nennt als eine dritte Kategorie die steuertechnische Realisation. Eine solche liegt vor, wenn wegen Besonderheiten der Steuerordnung oder aus fiskalischen Interessen "eine Realisation auch in solchen Fällen angenommen wird, in denen weder ein Entgelt zufließt noch aufgewertet wird"⁹⁹. So führt der Grundsatz, dass im System der Einkommens- und Ertragsbesteuerung keine unberechtigte Lücke entstehen darf¹⁰⁰ dazu, dass sich stille Reserven immer dann steuerlich wirksam realisieren, wenn sie in einen Bereich überführt werden, wo sie nicht mehr von der Einkommens- und Ertragssteuer erfasst werden können¹⁰¹, wie das bei der Überführung von Geschäftsvermögen in das Privatvermögen dort regelmässig der Fall ist, wo Kapitalgewinne auf dem Privatvermögen steuerfrei sind¹⁰².

Die begriffliche Unterscheidung der echten Realisation von der steuertechnischen Realisation erscheint sinnvoll. Der Begriff der echten Realisation kann so mit den vorne ange-

98) Vgl. BGE 102 Ib 55.

99) Höhn, Grundriss S 188 N 105; vgl. Cagianut/Höhn S 270.

100) Vgl. Reich S 123; Schärer, StR 23 S 477.

101) Vgl. Schärer, StR 23 S 478; BGE 102 Ib 54.

102) Vgl. Reimann/Zuppinger/Schärer N 299 ff. zu §19 lit. b StG ZH; Masshardt, Kommentar N 94 zu Art. 21 und N 23 lit. a und b zu Art. 43 BdBSt.

fürhten drei Voraussetzungen klar umschrieben werden und entspricht den wirtschaftlichen Erscheinungen, während die durch die Steuerrechtsordnung oder fiskalische Interessen bedingten Besonderheiten und Korrekturen¹⁰³ unter dem Begriff der steuertechnischen Realisation eindeutig als solche erscheinen¹⁰⁴.

E. Goodwill

Der Goodwill ist ein Sonderfall der stillen Reserven¹⁰⁵. Die genaue Abgrenzung des Begriffes ist für die vorliegende Arbeit nicht notwendig. Im wesentlichen werden darunter verschiedene der Unternehmung zustehende, unbestimmbare und betragsmässig nicht erfassbare Vorteile¹⁰⁶ verstanden¹⁰⁷. Aus Gründen der Bilanzvorsicht kann ein in der Unternehmung selbst erarbeiteter, sogenannt "originärer" Goodwill nicht aktiviert werden¹⁰⁸. Dieser Wert bleibt also wie die stillen Reserven in der Bilanz verborgen. Im Fall einer Veräusserung des Unternehmens oder eines wesentlichen Teils davon kann er sich jedoch wie jene realisieren, indem das Entgelt

103) Diese müssen ausdrücklich gesetzlich geregelt sein oder sich unter Berücksichtigung der verwaltungsrechtlichen Grundsätze aus dem Gesetz auslegen lassen. Zum Grundsatz der Gesetzmässigkeit der Steuer vgl. Höhn, Grundriss S 69 ff.; Blumenstein S 7 und S 363 ff.

104) Damit werden mühsame Konstruktionen überflüssig, wie z.B. jene von Gurtner in ASA 45 S 11 f. Er betrachtet die Privatentnahme als entgeltliche Veräusserung des Geschäftsvermögens an das Privatvermögen, wobei das Entgelt frei verfügbar sei. M.E. gelingt es ihm jedoch nicht, die zwingende Notwendigkeit der Offenlegung stiller Reserven aus andern als aus steuerrechtlichen Gründen nachzuweisen. Diese werden aber vom Begriff der steuertechnischen Realisation erfasst.

105) Vgl. Schad S 48 N 45.

106) Z.B. Standortvorteil, Kundenkreis, Kreditfähigkeit usw., vgl. Blumer/Graf S 139.

107) Vgl. Blumer/Graf S 136 ff.; Schad S 45 f.; Vuille S 68 f.

108) Vgl. Weber S 114; Schad S 47; Blumer/Graf S 140.

den Substanzwert der Unternehmung übersteigt. Dieser Mehrerlös wird ebenfalls von der Einkommens- und Ertragssteuer bzw. von der Liquidationsgewinnsteuer¹⁰⁹ erfasst¹¹⁰.

Der Erwerber eines Unternehmens hingegen darf den käuflich, d.h. "derivativ" erworbenen Goodwill aktivieren, denn er hat einen Kaufpreis dafür bezahlt. Er muss ihn jedoch in kurzer Zeit abschreiben¹¹¹.

109) Vgl. hinten S 36 f.

110) Vgl. Schad S 49.

111) Vgl. Blumer/Graf S 140; Schad S 48 f.

Zweiter Teil: DIE BESTEUERUNG EINER UMWANDLUNG BEI
GLEICHBLEIBENDEN BETEILIGUNGSVERHAELTNISSEN

§3 EINLEITUNG

I Steuerliche Problematik der Umwandlung

Das Steuerrecht will die Steuerpflicht an wirtschaftliche Sachverhalte knüpfen, bedient sich zu deren Umschreibung aber zivilrechtlicher Begriffe. Da Vorgänge wie eine Umwandlung zivilrechtlich Veränderungen bewirken, denen wirtschaftlich kein entsprechender Vorgang zugrunde liegt, stellt sich die Frage, ob für die Steuerveranlagung formaljuristisch auf die in den Steuergesetzen verwendeten handelsrechtlichen Begriffe abgestellt werden oder ob sinngemäss der wirtschaftliche Sachverhalt massgebend sein soll. Wie bereits erwähnt, ist dabei das Steuerrecht nicht an die zivilrechtliche Auslegung der Begriffe gebunden¹.

Steuerlich betrachtet bedeutet die Umwandlung einer Personen- in eine Kapitalgesellschaft den Uebergang der Unternehmung von einem Steuersubjekt an ein anderes, indem diese aus dem Herrschaftsbereich der Personengesellschaft ausscheidet und in jenen der neugegründeten juristischen Person übergeht, welche selbst Steuersubjekt ist². Einerseits sind daher die Fragen zu behandeln, welche sich bei der Beendigung der Steuerpflicht stellen, insbesondere betreffend die latente Steuerlast auf den stillen Reserven³, anderseits

1) Vgl. vorne S 13 f.

2) Vgl. vorne S 17 ff. Besonderes Gewicht erhält der Wechsel des Steuersubjekts dadurch, dass gleichzeitig der Uebergang vom System der Einkommens- und Vermögenssteuer zum System der Ertrags- und Kapitalsteuer damit verbunden ist.

3) Vgl. vorne S 23 f.

jene, die eine Gesellschaftsgründung aufwirft⁴. Schliesslich sind die im Zusammenhang mit der Uebertragung des Geschäftsvermögens anfallenden Steuern zu berücksichtigen⁵. Bei der Behandlung dieser Fragen ist zu beachten, dass bei Umwandlungen mit gleichbleibenden Beteiligungsverhältnissen die Unternehmung als wirtschaftliche Einheit keine Veränderungen erfährt.

II Forderung nach Vermeidung steuerlicher Belastung der Umwandlung

Umwandlungen, die zivilrechtlich die Liquidation der ursprünglichen Rechtsform erfordern, führen formaljuristisch betrachtet steuerrechtlich grundsätzlich zu einer Realisation der stillen Reserven⁶. Die dabei anfallenden Liquidationsgewinnsteuern⁷ können verhältnismässig sehr hohe Beträge erreichen, wenn das Unternehmen über einen grossen Anteil an un versteuerten Reserven verfügt.

Für die Unternehmung tritt anlässlich einer Umwandlung wirtschaftlich keine Veränderung ein. Insbesondere fliessen ihr keine zusätzlichen Mittel zu. Daher kann wegen der Höhe des geschuldeten Steuerbetrages eine Aenderung der Rechtsform erschwert oder gar verunmöglicht werden, wenn aufgrund der formaljuristischen Betrachtungsweise dabei die Liquidationsgewinnsteuer erhoben wird⁸. Die im Rahmen der handelsrechtlichen Gestaltungsfreiheit gegebene Freiheit, die Organisation eines Unternehmens den jeweiligen Gegebenheiten an-

4) Z.B. im Zusammenhang mit der Emissionsabgabe.

5) Z.B. Handänderungssteuern auf Grundstücken, WUST.

6) Vgl. Birgelen S 45; Vuille, SAG 39 S 145.

7) Vgl. hinten S 36 f.

8) In diesem Fall können auch bei florierenden Unternehmungen Liquiditätsengpässe entstehen, vgl. Reich S 167.

zupassen, wird durch diese praktische Auswirkung der Besteuerung nachhaltig beschnitten⁹.

Demgegenüber wird in dem von der Schutzorganisation der privaten Aktiengesellschaften herausgegebenen Gutachten nachdrücklich auf die Bedeutung einer wirtschaftspolitisch neutralen Besteuerung für das Funktionieren der freien Marktwirtschaft hingewiesen. Aus dem Grundsatz der wettbewerbsneutralen Besteuerung wird die Forderung nach einer steuerpolitischen Neutralität gegenüber den einzelnen Rechtsformen der Unternehmung abgeleitet. "Sie führt nicht nur zum Begehren einer weitestgehend angeglichenen Steuerlast aller Unternehmungen, unabhängig von der Rechtsform, sondern auch der Vermeidung steuerlicher Belastung im Falle der Wahl einer andern Rechtsform, was immer eine Unternehmung dazu veranlassen mag."¹⁰ Hinzu kommt, dass bei einer steuerlich neutralen Behandlung der Rechtsformen wie auch der Umwandlungen die Unternehmungen nicht nur in ihrer Bewegungsfreiheit nicht eingeschränkt sind, sondern auch ihr zivilrechtliches Kleid nicht den diesen fremden Anforderungen des Steuerrechts anpassen müssen, was einen im Interesse der Rechtssicherheit liegenden übersichtlicheren Aufbau der Gesellschaften ermöglicht¹¹.

Die Praxis trägt diesen Umständen teilweise Rechnung und lässt Umwandlungen unter gewissen Voraussetzungen steuerfrei¹². Da erst wenige, in jüngerer Zeit revidierte Steuergesetze entsprechende Bestimmungen enthalten¹³, fehlt heute eine gesetzliche Normierung noch weitgehend.

9) Vgl. Reich S 172; Gutachten S 76 f.; Birgelen S 48.

10) Gutachten S 9 f.; vgl. Birgelen S 61; Tipke S 43 und S 420; Faist, ASA 38 S 482 f.

11) Vgl. Birgelen S 50.

12) Vgl. Birgelen S 45; Vuille, SAG 39 S 148 f.

13) Z.B. Art. 6 Abs. 1 lit. a VV zum StG SG vom 10.11.1970; §20 StG AG vom 13.12.1983 und §12 lit. a AktienStG AG vom 5.10.1971.

§4 EINKOMMENS- UND ERTRAGSSTEUER

I Besteuerung der Liquidation

A. Realisierung der stillen Reserven

Bei der Veräusserung oder Aufwertung eines Wirtschaftsgutes des Geschäftsvermögens sowie bei Auflösung oder Veräusserung des Unternehmens werden die in früheren Geschäftsperioden erwirtschafteten, aber wegen der Bildung stiller Reserven nicht ausgewiesenen Gewinne realisiert und offengelegt¹. Diese ausserhalb der geschäftsplanmässigen Tätigkeit der letzten Rechnungsperiode erzielten ausserordentlichen Gewinne werden als Kapital- oder Liquidationsgewinne bezeichnet².

B. Besteuerung des Liquidationsgewinnes

Mit der Offenlegung der stillen Reserven als Kapital- oder Liquidationsgewinn werden bis dahin nicht besteuerte Gewinne steuerlich erfassbar³.

In der Schweiz herrscht das System der Praenumerandobesteuerung mit Vergangenheitsbemessung vor⁴. Dabei fallen die in der letzten Steuerperiode tatsächlich erzielten Geschäftsgewinne in eine Bemessungslücke, d.h. sie sind in der Berechnungsgrundlage nicht mehr enthalten⁵. Um diese Lücke zu schliessen und Liquidationsgewinne oder sonstige nicht einer einzelnen Steuerperiode zurechenbare Einkünfte und Erträge steuerlich erfassen zu können, sehen die Steuergesetze aus-

1) Vgl. Holzer S 8; Vuille S 122 f.; vorne S 25 ff.

2) Vgl. Höhn, Grundriss S 186.

3) Vgl. vorne S 25 f.; Schärre, StR 23 S 477.

4) Vgl. Höhn, Grundriss S 232.

5) Vgl. Reimann/Zuppinger/Schärre, N 3 zu §58 StG ZH; Weidmann, StR 31 S 321; BGE 98 Ib 319.

drücklich deren Besteuerung vor. Auf den in der letzten Steuerperiode erzielten ausserordentlichen Einkünften und Erträgen wird regelmässig eine Jahressteuer erhoben⁶.

C. Die Liquidation im Steuerrecht

1. Begriff der steuerlichen Liquidation

Das Steuerrecht stützt sich grundsätzlich auf den handelsrechtlichen Begriff der Liquidation⁷, doch weicht es bei der Abgrenzung des Begriffes erheblich davon ab⁸.

Steuersubjekt ist immer eine natürliche oder juristische Person. Eine blossе Sachhaftung (sog. Dinglichkeit der Steuer) kennt das schweizerische Steuerrecht nicht⁹. Gemäss dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit wird jedes Steuersubjekt nach Massgabe seiner besonderen wirtschaftlichen Situation von der Einkommens- und Ertragssteuer belastet¹⁰. Soll aber generell das Steuersubjekt und dessen wirtschaftliche Kraft von der Besteuerung erfasst werden, so ist auch der spezielle Fall der steuerlichen Liquidation vom Steuersubjekt her zu verstehen.

6) Vgl. Art. 43 und Art. 53 Abs. 2 BdBSt; §58 Abs. 2 StG ZH; Art. 20 Abs. 1 lit. c und Art. 61 Abs. 3 StG VD; Art. 45 Abs. 1 StG BE; §34 lit. b StG und §26 AktienStG AG; Höhn, Grundriss S 234; Blumenstein S 235; Zuppinger, StR 31 S 58; Balthasar S 43 ff.

Wo das System der Postnumerandobesteuerung mit Gegenwartsbemessung verwendet wird, können die Liquidationsgewinne anlässlich der letzten Veranlagung zusammen mit den ordentlichen Gewinnen erfasst werden, vgl. die Besteuerung der juristischen Personen im Kanton St. Gallen, Art. 86 StG SG; vgl. Weidmann S 139 f.

7) Zum handelsrechtlichen Begriff Liquidation vgl. vorne S 5 f.

8) Vgl. Epprecht, ZBl 53 (1952) S 290 f.; Vuille S 122 f.; Balthasar S 28 f.

9) Vgl. Blumenstein S 42; Höhn, Grundriss S 102.

10) Vgl. Höhn, Grundriss S 49; Blumenstein S 136.

Eine Liquidation im Sinn des Steuerrechts ist demnach anzunehmen, wenn ein Unternehmen oder Teile davon aus dem Geschäftsvermögen des Steuersubjekts ausscheiden, denn dies ist der letzte Moment, wo beim Steuersubjekt jene Erträge besteuert werden können, welche aufgrund dessen wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit erzielt, aber bis dahin wegen der Bildung stiller Reserven steuerlich nicht erfasst werden konnten. "Es genügt, dass der Gewerbebetrieb für den bisherigen Unternehmer in der gegenwärtigen Form zu existieren aufgehört hat, damit von einer [steuerlichen] Liquidation gesprochen werden kann."¹¹

2. Konsequenz für den Fall der Umwandlung

Liegt steuerrechtlich nur dann eine Liquidation vor, wenn beim Steuersubjekt eine wesentliche Aenderung eintritt, so ist eine steuerliche Liquidation im Fall der reinen Umwandlung¹² einer Personen- in eine andere Personengesellschaft nicht anzunehmen¹³. Der Gesellschafter bleibt weiterhin Steuersubjekt für den ihm zustehenden Anteil am Einkommen und Vermögen der Gesellschaft¹⁴.

Die Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine andere Kapitalgesellschaft¹⁵ führt ebenfalls nicht zu einer steuerlichen Liquidation. Zum Teil wurde dies in den Steuerge-

11) Holzer S 7; vgl. Tobler S 43 f.

12) Umwandlung zu Buchwerten bei gleichbleibenden Beteiligungsverhältnissen und wirtschaftlicher Identität der Unternehmung; vgl. Weidmann, StR 31 S 322.

13) Die Umwandlung einer einfachen Gesellschaft in eine Kollektivgesellschaft kann jedoch auf eine eventuell notwendige interkantonale Steuerausscheidung Einfluss haben, vgl. dazu Alig S 102 ff.

14) Vgl. Schad S 132 f.

15) Siehe oben N 12.

setzen ausdrücklich geregelt¹⁶, weil mit dem zivilrechtlichen Untergang einer juristischen Person diese auch als Steuersubjekt zu existieren aufhört¹⁷. Doch auch da, wo eine ausdrückliche gesetzliche Normierung fehlt, wird die steuerliche Liquidation abgelehnt. Die schweizerischen Steuergesetze erfassen die drei Kapitalgesellschaften regelmässig einheitlich, entweder mittels Aufzählung oder gar unter dem Sammelbegriff "Kapitalgesellschaften". "Bei Wechsel innerhalb der Rechtsformen der Kapitalgesellschaften rechnet die Steuerpraxis mit dem Fortbestand der bisherigen Körperschaft."¹⁸ Die Praxis nimmt in diesem Sinn Identität des Steuersubjekts an¹⁹.

Bei einer Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft²⁰ ändert nicht nur immer das Steuersubjekt, sondern auch das anwendbare Steuersystem²¹. Steuerlich ist demnach in diesen Fällen regelmässig Liquidation anzunehmen²², was grundsätzlich zur Auflösung der stillen Reserven und zur Besteuerung des Liquidationsgewinnes führt. Soll die Umwandlung dennoch steuerfrei erfolgen können, so ist dies nur mittels eines Aufschubes der grundsätzlich gegebenen Liquidationsgewinnsteuer möglich²³.

16) Art. 42a Abs. 2 in Verb. mit Art. 17 Abs. 4 StG BE nimmt Steuernachfolge an; vgl. auch Art. 12 Abs. 2 BdBSt; §20 StG und §12 lit. a AktienStG AG; Art. 28 Abs. 1 lit. a VV zum StG SG.

17) Steuersubjekt kann nur eine rechtsfähige Person sein, diese geht aber mit der zivilrechtlichen Liquidation unter; vgl. Epprecht, ZBl 53 S 291.

18) Reimann/Zuppinger/Schärner, N 189 zu §45 StG ZH; vgl. Schärner, StR 23 S 484; 1981 ist das Verwaltungsgericht ZH von dieser Praxis abgewichen, Zuppinger/Schärner/Fessler/Reich, Ergbd N 189 zu §45 StG ZH.

19) Vgl. die Ausführungen von Schad S 119 ff.

20) Folgende Ausführungen gelten auch für den umgekehrten Fall.

21) Vgl. vorne S 33 f.

22) A.M. Schad S 75, welcher die steuerliche Liquidation und die Realisation gleichsetzt.

23) Vgl. Reimann/Zuppinger/Schärner, N 181 zu §45 StG ZH; Schärner, StR 23 S 479 f.; BGE 102 Ib 53.

II Zulässigkeit der Umwandlung zu Buchwerten

A. Steuerliche Liquidation und Realisationsprinzip

Die Ausführungen verschiedener Autoren können so verstanden werden, dass steuerrechtlich nur dann ein Liquidationstatbestand vorliege, wenn stille Reserven realisiert werden²⁴. Das ist insofern verständlich, als der Begriff der steuerlichen Liquidation bis heute nicht klar umschrieben worden ist²⁵ und in der Regel anlässlich einer Liquidation stille Reserven realisiert werden. Träfe aber die Annahme zu, die steuerliche Liquidation bedinge die Realisierung der stillen Reserven, wäre eine Buchwertübertragung im Fall der Umwandlung einer Personen- in eine Kapitalgesellschaft ausgeschlossen. Näher betrachtet zeigt sich jedoch, dass allein die steuerliche Liquidation noch nicht die steuerliche Abrechnung über die stillen Reserven auszulösen vermag. Die Steuergesetze unterwerfen der Liquidationsgewinnsteuer nur jene ausserordentlichen Gewinne, die tatsächlich erzielt worden sind²⁶. Demnach ist eine Liquidation zwar geeignet, die Realisierung stiller Reserven auszulösen, entscheidend für die steuerliche Abrechnung ist jedoch, ob tatsächlich in irgendeiner Form bisher unbesteuerter Reserven realisiert werden²⁷. Trifft dies nicht zu, ist die Besteuerung aufzuschieben²⁸.

24) Vgl. Masshardt, ASA 26 S 166, 1. Abschnitt; ders., Kommentar N 99 zu Art. 21 Abs. 1 lit. d BdBSt; Schad S 72; BGE vom 20.6.1969 in ASA 38 S 497 f.

25) Vgl. Vuille S 122 f.

26) Vgl. Art. 43 und Art. 53 Abs. 2 BdBSt; §58 Abs. 2 StG ZH; Art. 20 Abs. 1 lit. c und Art. 61 Abs. 3 StG VD; Art. 45 Abs. 1 StG BE; §36 Abs. 1 lit. b StG und §26 AktienStG AG.

27) Vgl. Reich S 185; Känzig, ASA 41 S 82.

28) Nach Reich lässt sich intra legem durch Konkretisierung der gesetzlichen Gewinnermittlungsnormen ein Rechtsanspruch auf Steuerneutralität herleiten, S 186 f.

B. Keine Realisation im Umwandlungsfall

1. Ausschluss der echten Realisation

Wandeln die Teilhaber einer Personengesellschaft diese in eine Kapitalgesellschaft um, veräußern sie das Unternehmen mit Aktiven und Passiven an die neugegründete Kapitalgesellschaft und beziehen ein Entgelt in Form von Gesellschaftsanteilen (Aktien)²⁹. Da deren innerer Wert sowohl den Anteil an Grundkapital und offenen Reserven, d.h. am ausgewiesenen Eigenkapital, wie auch jenen an den stillen Reserven umfasst³⁰, werden damit auch die in der Personenunternehmung vorhandenen stillen Reserven vergütet³¹. Dennoch liegt keine echte Realisation vor, denn für die Gesellschafter bleibt das Entgelt in Form der Anteile gebunden, sofern sie die Herrschaft über die Unternehmung behalten wollen³².

Heute erscheint die freie Verfügbarkeit über das Entgelt als begriffsnotwendige Voraussetzung der echten Realisation³³. Dabei ist für die steuerliche Beurteilung eines Veräußerungstatbestandes unbedingt zu beachten, dass diese Voraussetzung Ergebnis einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise ist³⁴ und erlaubt, einen Tatbestand steuerfrei zu lassen, der rein formaljuristisch betrachtet geeignet wäre, die steuerliche Abrechnung über die stillen Reserven auszulösen³⁵.

29) Vgl. vorne S 7 und S 27 f.

30) Vgl. Blumer/Graf S 169 f.

31) Vgl. Känzig, ASA 45 S 322.

32) Vgl. Känzig, ASA 41 S 90; Schad S 68 f.

33) Vgl. vorne S 28 f.

34) Vgl. die Entwicklung des Begriffs der Realisation bei Känzig, ASA 41 S 81 ff.

35) Vgl. BGE vom 20.6.1969 in ASA 38 S 502; Reich, StR 33 S 497.

2. Ausschluss der steuertechnischen Realisation

Liegt eine echte Realisation nicht vor, ist zu prüfen, ob nicht aus einem rein steuerrechtlichen Grund dennoch über die unversteuerten Reserven abgerechnet werden muss³⁶.

Die Realisation ist ein steuerlicher Begriff³⁷. Dessen Auslegung richtet sich weitgehend nach der spezifisch steuerlichen Auslegungsmethode der wirtschaftlichen Betrachtungsweise³⁸. Unter Berücksichtigung wirtschaftlicher Ueberlegungen haben Praxis und Lehre sich bemüht, den Begriff abzugrenzen und dabei eine Reihe von Argumenten angeführt. Beim Vergleich dieser Argumente lassen sich vorerst vier Gruppen erkennen.

1. Jede Aufwertung ist eine buchmässige Realisation³⁹. Regelmässig wird daher als Voraussetzung des steuerfreien Vermögensüberganges die Uebertragung zum Buchwert genannt⁴⁰.
2. Die zweite Gruppe von Argumenten bezieht sich auf das Verhältnis des Unternehmers zu seiner Unternehmung. Unter diesem Aspekt liegt eine Realisation nicht vor, wenn "die in den (...) Wirtschaftsgütern enthaltenen stillen Reserven (...) wirtschaftlich in den Händen der bisherigen Geschäftsinhaber bleiben"⁴¹, bzw. "..., wenn die Unternehmung vom bisherigen Inhaber weitergeführt und wie bis anhin wirtschaftlich beherrscht wird, ..." ⁴² und "die

36) Vgl. vorne S 30.

37) Vgl. Känzig, ASA 41 S 88; Schärner, StR 23 S 477.

38) Vgl. Zuppinger, StR 24 S 457.

39) Vgl. vorne S 26.

40) Vgl. Masshardt, Kommentar N 100 zu Art. 21 Abs. 1 lit. d BdBSt; Zuppinger/Schärner/Fessler/Reich, Ergbd N 422 zu §19 StG ZH; Reich, StR 33 S 497; BGE 102 Ib 53; Blöchliger S 64; Schad S 73; BGE vom 20.6.1969 in ASA 38 S 502.

41) Reich, StR 33 S 497.

42) BGE vom 20.6.1969 in ASA 38 S 502.

Beteiligungsverhältnisse (...) nicht geändert werden"⁴³. Hingegen führen "Dispositionen, welche (...) materiell offensichtlich dazu dienen, die stillen Reserven für den bisherigen Eigentümer verfügbar zu machen"⁴⁴ zur Realisation⁴⁵. Schliesslich verdichten sich diese Argumente zum Kriterium der freien Verfügbarkeit über das Entgelt. So erkennt das Bundesgericht: "Wesentlich ist bei allen derartigen Transaktionen, dass der Veräusserer oder Schenker nicht auf irgendeinem Weg wenigstens einen Teil des buchmässig nicht in Erscheinung tretenden Mehrwertes doch für sich realisiert, so dass er darüber frei verfügen kann."⁴⁶ Wie vorne dargelegt wurde, ist die freie Verfügbarkeit über das Entgelt eine Voraussetzung der echten Realisation⁴⁷. Die genannten Argumente müssen dieser zugeordnet werden.

3. Bei der dritten Gruppe geht es um die steuertechnische Realisation im eigentlichen Sinn⁴⁸. Hier zeigt sich das fiskalische Interesse an einer allgemeinen Besteuerung ohne ungerechtfertigte Lücken⁴⁹. Es kann "... zwar ein Aufschub der Reservenbesteuerung, nicht aber ein endgültiger Verzicht auf die Erfassung der in dem übertragenen Vermögen steckenden stillen Reserven in Frage kommen"⁵⁰. Ein Besteuerungsaufschub ist nur möglich, wenn die beim Vermögensübergang "... vorhandenen stillen Reserven im Falle ihrer späteren Realisation mit der gleichen oder doch gleichartigen bzw. gleichwertigen Steuer erfasst

43) Reimann/Zuppinger/Schärer, N 424 zu §19 lit. b StG ZH; vgl. Masshardt, Kommentar N 100 zu Art. 21 Abs. 1 lit. d BdBSt; Schad S 72; Blöchliger S 64.

44) BGE 102 Ib 53.

45) Vgl. Reich, StR 33 S 499.

46) BGE 102 Ib 55 (Hervorhebung durch Verfasser).

47) Vgl. vorne S 28 ff.

48) Zum Begriff vorne S 30.

49) Vgl. Schärer, StR 23 S 477.

50) Schad S 73.

werden können."⁵¹ Nach Bundesgericht stellt es eine steuerbare Realisation der stillen Reserven dar, wenn "ein Wirtschaftsgut, das stille Reserven enthält, (...) in einen Bereich überführt [wird], in welchem die Einkommens- bzw. Ertragsbesteuerung nicht mehr möglich ist ..."⁵². Diese Beurteilung der Realisation auch aus rein steuertechnischer Sicht soll verhindern, dass der durch die wirtschaftliche Betrachtungsweise der echten Realisation ermöglichte Besteuerungsaufschub nicht zu sachlich ungerechtfertigten Steuervorteilen führt⁵³.

Diese fiskalische Argumentation ist unproblematisch, solange grundsätzlich ein steuerbarer Tatbestand gegeben ist und sie dazu dient, die Grenzen eines Besteuerungsaufschubes zu bestimmen. Hingegen ist sie da ausserordentlich bedenklich, wo sie eine ausdehnende Interpretation der Steuergesetze bewirkt⁵⁴. 1975 musste das Bundesgericht über die Besteuerung eines Aktionärs entscheiden, der Aktien einer Betriebsgesellschaft aus seinem Privatvermögen in eine von ihm gegründete Holdinggesellschaft eingebracht hatte. Den Uebernahmepreis hatte er sich zum Teil als Einlage in das Grundkapital, zum Teil als Darlehen gutschreiben lassen. Das Bundesgericht kam zum Schluss, er habe die Differenz zwischen Anschaffungs- und höherem Uebernahmepreis als Einkommen zu versteuern⁵⁵. Damit hat es einen Gewinn auf dem Privatvermögen, welcher nach dem Recht der direkten Bundessteuer grundsätzlich nicht der Einkommenssteuer unterliegt, im

-
- 51) Schärrier, StR 23 S 479; vgl. Zuppinger/Schärrier/Fessler/Reich, Ergbd N 422 zu §19 StG ZH; Reich, StR 33 S 497; Blöchliger S 64.
52) BGE 102 Ib 53; Schärrier verwendet den Begriff 'formelle Realisation', StR 23 S 478.
53) Vgl. BGE vom 20.6.1969 in ASA 38 S 503.
54) Vgl. Höhn, ASA 46 S 153.
55) BGE 101 Ib 44 ff.; vgl. früheren Entscheid in ASA 42 S 393 ff.

vorliegenden Fall steuerpflichtig erklärt⁵⁶. Indem es ausführt, als steuerbare Leistung der Gesellschaft an den Aktionär erscheine "... auch die 'Verschiebung' eines Vermögenswertes aus dem Bereich [jener] (...) eigenen Mittel (...), die lediglich als steuerbarer Ertrag dem Aktionär zufließen können, in den Bereich des Grundkapitals oder der Darlehensschulden ..." welche dies "... gegebenenfalls wehrsteuerfrei durch Kapitalrückzahlung oder Darlehensrückzahlung ..." ⁵⁷ können, hat das Bundesgericht die schon bekannte fiskalische Argumentation verwendet. Dieser Entscheid wurde zu recht scharf kritisiert⁵⁸.

4. Hier geht es um die wirtschaftliche Funktion der übertragenen Vermögenswerte. "Der Besteuerungsaufschub ist sachlich [nur] begründet, solange die stillen Reserven weiterhin dem Geschäftsbetrieb dienen, ..." ⁵⁹. Die stillen Reserven müssen dem Geschäftsvermögen verhaftet bleiben⁶⁰ und ihre wirtschaftliche Funktion weiterhin beibehalten⁶¹. Diese Ausführungen lassen sich als Präzisierung der echten Realisation bezüglich der freien Verfügbarkeit des Entgeltes verstehen, vor allem aber zeigt sich darin wieder das fiskalische Interesse zu verhindern, dass stille Reserven un versteuert in einen Bereich überführt werden, wo sie nicht mehr erfasst werden können. "Transaktionen zum Buchwert sind (...) stets nur dann wehrsteuerrechtlich erfolgsneutral (...), wenn der

56) Vgl. Känzig, ASA 44 S 5; Höhn, ASA 50 S 532 und S 542 ff.

57) BGE 101 Ib 49.

58) Vgl. Känzig, ASA 44 S 1 ff.; Höhn, ASA 46 S 153 ff.; Böckli, ASA 47 S 31 ff.; Känzig, Kommentar 2.A. N 168 zu Art. 21 Abs. 1 lit. d BdBSt.

59) BGE 102 Ib 53; vgl. Masshardt, Kommentar N 100 zu Art. 21 Abs. 1 lit. d BdBSt; Reich, StR 33 S 497; Böckli, StR 34 S 22.

60) Vgl. BGE 102 Ib 56; Böckli, StR 34 S 25; Schad S 73.

61) Vgl. BGE 102 Ib 54; Schärer, StR 23 S 478.

übernehmende Betrieb ebenfalls buchführungspflichtig ist und die übertragenen stillen Reserven folglich bei einer künftigen Realisation (...) unvermindert als Kapitalgewinn gemäss Art. 21 Abs. 1 lit. d WStB erfasst werden können."⁶²

Zusammengefasst liegt eine steuertechnische Realisation vor, wenn anlässlich eines grundsätzlich steuerbaren Vermögensüberganges die stillen Reserven weder echt noch buchmässig realisiert werden, jedoch in einen Bereich überführt werden, in dem sie von der Einkommens- bzw. Ertragssteuer nicht mehr erfasst werden können. Das trifft im Fall der reinen Umwandlung einer Personen- in eine Kapitalgesellschaft nicht zu.

C. Zusammenfassung

Wo keine ausdrückliche gesetzliche Regelung besteht, liegt im Fall der Umwandlung einer Personen- in eine Kapitalgesellschaft zwar steuerrechtlich eine Liquidation, nicht aber eine die Besteuerung auslösende Realisation stiller Reserven vor, wenn

- die Uebertragung zu Buchwerten erfolgt
- die Gesellschafter über ihre Anteile nicht frei verfügen, bzw. die wirtschaftliche Funktion des Geschäftsvermögens und die Beteiligungsverhältnisse nicht ändern
- die stillen Reserven nicht in einen steuerfreien Bereich überführt werden⁶³.

62) BGE 102 Ib 53.

63) Vgl. Reich, StR 33 S 497; z.B. wäre eine steuertechnische Realisation anzunehmen, wenn eine Personengesellschaft in eine Holding-AG umgewandelt würde, vgl. Art. 6 Abs. 2 VV zum StG SG; Schärner, StR 20 S 117 f.

Diese Kriterien kommen in den Erwägungen des Bundesgerichts zum Fall der "Schwyzer Fabrikliegenschaft"⁶⁴ klar zum Ausdruck. Darin dehnt das Bundesgericht die seit längerer Zeit bestehende Praxis, welche im Fall eines Geschäftsüberganges mit Aktiven und Passiven einen Besteuerungsaufschub zulässt, konsequenterweise auf den Fall aus, bei dem ein einzelner Vermögensgegenstand zum Buchwert aus dem Geschäftsvermögen einer Einzelfirma in eine vom Geschäftsinhaber beherrschte Aktiengesellschaft eingebracht wird. Känzig kritisiert diesen Entscheid⁶⁵, wendet sich jedoch nur dagegen, auch beim Uebergang eines einzelnen Vermögensgegenstandes die Steuer aufzuschieben, nicht aber dagegen, die Ueberführung eines Geschäftes mit Aktiven und Passiven steuerfrei zuzulassen. Im Fall von Umwandlungen lassen heute Lehre und Praxis unter den genannten Voraussetzungen regelmässig den Aufschub der Besteuerung zu⁶⁶.

Jene Kantone⁶⁷, welche die Umwandlung von Personengesellschaften bereits heute regeln, sowie der Entwurf zum StHG und der Entwurf zum DBG⁶⁸ nennen dieselben Kriterien, welche von der Praxis wie dargestellt erarbeitet worden sind, ausdrücklich als Voraussetzungen der steuerfreien Ueberführung der stillen Reserven. Sind diese Voraussetzungen erfüllt, besteht ein Anspruch auf Aufschub der Besteuerung⁶⁹.

64) BGE 102 Ib 50 ff.

65) Känzig, ASA 45 S 321 ff.; vgl. auch Reich S 197 f.

66) Vgl. Zuppinger/Scharrer/Fessler/Reich, Ergbd N 422 zu §19 lit. b StG ZH; Masshardt, Kommentar N 100 zu Art. 21 Abs. 1 lit. d BdBSt; Känzig, Kommentar 2.A. N 181 zu Art. 21 Abs. 1 lit. d BdBSt.

67) BE, SG, UR, LU, OW, ZG, SH, AG, VS.

68) Vgl. auch Art. 23 Abs. 1 Ziff. 1 des neuen StG NW, in Kraft seit 1.1.1983.

69) Die jeweiligen Gesetzestexte lauten durchwegs praktisch wörtlich gleich (Ausnahmen im Wortlaut: UR, SH), wobei als zusätzliche Voraussetzung regelmässig die weitere Steuerpflicht in der Schweiz, bzw. im Kanton erwähnt ist. Vgl. Art. 27a Abs. 1 lit. a StG BE; Art. 6 Abs. 1 lit. a VV zum StG SG; Art. 19a Abs. 1 lit. a StG UR; §20

D. Exkurs: Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft

Selbst in jenen Kantonen, welche die Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine andere Kapitalgesellschaft ausdrücklich regeln und unter entsprechenden Voraussetzungen steuerfrei lassen, wird im Fall der Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft regelmässig über die stillen Reserven steuerlich abgerechnet⁷⁰. Das ist im Licht der dargelegten Ueberlegungen zur Realisation betrachtet nicht ohne weiteres verständlich.

Eine echte Realisation kann jedenfalls ohne weiteres ausgeschlossen werden. Einerseits wird der Kapitalgesellschaft bzw. der juristischen Person ihr Unternehmen unentgeltlich entzogen, anderseits bleiben für die Personengesellschafter die stillen Reserven gebunden, wenn sie das Unternehmen weiterführen wollen.

Mit der Begründung, bei der Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft falle ein Glied der gesetzlich gewollten wirtschaftlichen Doppelbelastung von Kapitalgesellschaft und Gesellschaftern weg, nimmt die Steuerpraxis steuertechnische Realisation an⁷¹, meist bei beiden betroffenen Steuersubjekten, sowohl bei der Kapitalgesellschaft als auch bei den Gesellschaftern. Bei der Kapi-

Abs. 1 Ziff. 1 StG LU; Art. 21 Abs. 1 lit. a StG OW; §13 Abs. 1 lit. a VV zum StG ZG; Art. 19 Abs. 1 und 2 StG SH; §20 StG AG; Art. 15 Abs. 1 lit. a StG VS; Art. 9 Abs. 3 lit. a StHG; Art. 19 Abs. 1 lit. a DBG; Art. 23 Abs. 1 lit. a StG NW.

70) Vgl. Zuppinger/Schärrer/Fessler/Reich, Ergbd N 196 zu §45 StG ZH; Masshardt, Kommentar N 38 zu Art. 53 BdBSt; Gutachten S 39 f.

71) Vgl. Masshardt, Kommentar N 38 zu Art. 53 BdBSt; Reimann/Zuppinger/Schärrer, N 195 zu §45 StG ZH; Schärrer, StR 23 S 485; Reich S 159.

talgesellschaft erscheint jedoch ein Aufschub der Liquidationsgewinnbesteuerung auch aus steuertechnischer Sicht möglich⁷², denn die un versteuerten Reserven werden nicht in einen steuerfreien Bereich überführt. Da Kapitalgewinne auf dem Geschäftsvermögen natürlicher Personen der Einkommenssteuer unterliegen⁷³, bleiben die stillen Reserven steuerlich erfassbar, sofern das Unternehmen anlässlich der Umwandlung ins Geschäftsvermögen der Personengesellschafter überführt wird. Um die wirtschaftliche Doppelbelastung auch anlässlich der Umwandlung zu gewährleisten, können hingegen die Gesellschafter für ihren Anteil am "Liquidationserlös" mit der Einkommenssteuer belastet werden⁷⁴.

Die Steuerbehörden des Bundes haben anerkannt, dass bei der Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft zumindest die Steuer bei einem der beiden betroffenen Steuersubjekte - bei der Gesellschaft oder dem Gesellschafter - aufgeschoben werden kann. Sie sehen jedoch nicht bei der Kapitalgesellschaft, sondern unter bestimmten Voraussetzungen bei den Anteilsinhabern von der Besteuerung ab⁷⁵. Beide Lösungen sind vertretbar. Wird die Kapitalgesellschaft steuerfrei gelassen, geschieht das aufgrund der Ueberlegung, das Unternehmen werde von der Kapitalgesellschaft ins Geschäftsvermögen der Personengesellschafter überführt und die stillen Reserven blieben weiterhin steuerlich erfassbar. Bei den Gesellschaftern dagegen kann von

72) Vgl. Schärrier, StR 23 S 486; Zuppinger/Schärrier/Fessler/Reich, Ergbd N 196 zu §45 StG ZH.

73) Vgl. §19 lit. b StG ZH; Art. 20 Abs. 1 lit. b StG und Art. 5 Abs. 1 VV zum StG SG; Art. 27 Abs. 2 lit. e und f StG BE; §23 Abs. 1 lit. b StG AG; Art. 20 Abs. 2 lit. c StG VD. Laut Art. 21 Abs. 1 lit. d BdBSt muss die von der Personengesellschaft betriebene Unternehmung zudem buchführungspflichtig sein.

74) Vgl. Reich S 254 f.; Zuppinger/Schärrier/Fessler/Reich, Ergbd N 196 zu §45 StG ZH; Schärrier, StR 23 S 486.

75) Vgl. Masshardt, Kommentar N 39 zu Art. 53 BdBSt.

einer Besteuerung abgesehen werden, weil der der Einkommenssteuer unterliegende und anlässlich der Liquidation theoretisch zu ermittelnde "Liquidationserlös" bei einer späteren Realisation in der Personengesellschaft als Kapitalgewinn auf dem Geschäftsvermögen weiterhin der Einkommenssteuer unterliegt.

Könnte mit gutem Grund sowohl bei der Kapitalgesellschaft wie auch bei den Gesellschaftern anlässlich der Umwandlung in eine Personengesellschaft die Besteuerung aufgeschoben werden, fragt sich, ob das Prinzip der wirtschaftlichen Doppelbelastung wirklich so unbedingt Geltung beansprucht, dass die Besteuerung nicht insgesamt aufgeschoben werden kann⁷⁶.

III Wechsel des Steuersystems

A. Konsequenzen für die Besteuerung des Gesellschafters

1. Zwischenveranlagung

Mit der Umwandlung der Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft ändert sich die steuerliche Stellung des Gesellschafters erheblich. Galt er als Personengesellschafter bis dahin als selbständigerwerbend, so steht er nach der Umwandlung einerseits in einem Arbeits-, anderseits in einem Beteiligungsverhältnis zur Kapitalgesellschaft⁷⁷. Der Uebergang von der selbständigen zu einer unselbständigen Erwerbstätigkeit ist regelmässig Anlass zu einer Zwischenver-

76) Vgl. Schad S 102 f. Dazu kommt, dass auch eine steuerfrei zugelassene Umwandlung den Gesellschaftern nicht unbedingt einen echten Steuervorteil verschaffen muss, vgl. Weidmann, StR 22 S 481; Höhn, ASA 47 S 110 und 115.

77) Vgl. Reimann/Zuppinger/Schärrier, N 35 zu §61 StG ZH; Böckli, StR 28 S 404.

anlegung⁷⁸. Das trifft auch dann zu, wenn ein Gesellschafter wegen Umwandlung der Rechtsform seines Unternehmens zum Unselbständigerwerbenden wird⁷⁹.

2. Wirkung

Die Zwischenveranlagung bewirkt eine deutliche steuerliche Abgrenzung der noch in der Personengesellschaft erwirtschafteten Gewinne von jenen, welche in der Kapitalgesellschaft realisiert und zum Teil in Form von Dividenden ausgeschüttet werden. Dabei unterbricht sie die Kontinuität der Besteuerung.

Im System der Praenumerandobesteuerung bewirkt der Uebergang zur Gegenwartsbemessung, dass die in der letzten Steuerperiode vor der Umwandlung realisierten Gewinne in eine Bemessungslücke fallen⁸⁰. Da dieses letzte Geschäftsergebnis nicht mehr als Berechnungsgrundlage für die Besteuerung herangezogen werden kann, versuchen die Gesellschafter Steuern einzusparen, indem sie sich bemühen, möglichst grosse Gewinnanteile erst in dieser letzten Periode auszuweisen⁸¹. Nach der Umwandlung in eine Kapitalgesellschaft wird der Geschäftserfolg nicht mehr unmittelbar den Gesellschaftern zugerechnet. Erst nach Ablauf des ersten Geschäftsjahres können die Anteilsberechtigten über die Verwendung des ausgewiesenen Gewinnes beschliessen⁸². Somit hat der Gesellschafter zeitlich verschoben erst nach Ablauf des ersten Ge-

78) Vgl. Ryser S 247 f.; Höhn, Grundriss S 233 N 17.

79) Vgl. BGE vom 16. Mai 1973 in ASA 42 S 628; Masshardt, Kommentar N 12 zu Art. 96 BdBSt; Boemle S 331. Anders ist die Praxis im Kt. Aargau gemäss Auskunft des Steueramtes des Kt. Aargau vom 14.7.1982; vgl. auch §112 Abs. 2 StG LU.

80) Vgl. vorne S 36.

81) Grenzen dieser Gewinnverschiebung hinten S 60 ff.

82) Vgl. Art. 662 Abs. 1 und Art. 675 Abs. 2 OR; v. Steiger, Kommentar N 3 zu Art. 804 OR.

geschäftsjahres Anspruch auf seinen Anteil am Gewinn⁸³. Da ein Steuerpflichtiger erst dann steuerbares Einkommen erzielt, wenn er Leistungen vereinnahmt oder einen festen Rechtsanspruch darauf erwirbt⁸⁴, kann in der ersten Veranlagungsperiode nach der Umwandlung ein Gewinnanteil beim Gesellschafter nur dann als Einkommen besteuert werden, wenn er auch innerhalb dieser Periode ausgeschüttet oder die Ausschüttung zumindest beschlossen worden ist. Erfolgt die Umwandlung und damit die Zwischenveranlagung im zweiten Jahr der Veranlagungsperiode, so darf der Anteil am Gewinn, welcher erst nach Abschluss des ersten Geschäftsjahres ausgeschüttet wird, erst jenem steuerbaren Einkommen zugerechnet werden, welches für die nächste auf die Zwischenveranlagung folgende ordentliche Veranlagung massgebend ist⁸⁵.

3. Wirtschaftliche Doppelbelastung

Während der in einer Personengesellschaft erwirtschaftete Geschäftserfolg einzig vom Gesellschafter anteilmässig als Einkommen zu versteuern ist, werden in einer Kapitalgesellschaft realisierte Gewinne nach dem System der wirtschaftlichen Doppelbelastung von der Ertragssteuer und, soweit sie ausgeschüttet werden, beim Gesellschafter von der Einkommenssteuer erfasst.

Die Gesamtbelastung des Beteiligten an einer Kapitalgesellschaft muss dennoch nicht unbedingt wesentlich höher ausfallen als jene eines Personengesellschafters⁸⁶. Saläre und Honorare mitarbeitender Gesellschafter werden bei der Kapi-

83) Vgl. Bürgi, Kommentar N 9/10 zu Art. 660/661 OR.

84) Vgl. Höhn, Grundriss S 139 f.; BGE 94 I 382.

85) Vgl. BGE vom 28.6.1968 in ASA 38 S 385 ff. und BGE 94 I 375 ff.; Masshardt, Kommentar N 22 zu Art 41 BdBSt; Reimann/Zuppinger/Schärner, N 37 zu §61 StG ZH; kritisch Känzig, Kommentar 2.A. N 18 zu Art. 41 BdBSt.

86) Vgl. Reimann/Zuppinger/Schärner, N 31 Vorbemerkungen zu §§43 - 52 StG ZH; Höhn, ASA 47 S 109 ff.

talgesellschaft als Aufwand berücksichtigt und schmälern deren steuerbaren Ertrag⁸⁷. Folglich unterliegen der wirtschaftlichen Doppelbelastung nur jene geldwerten Leistungen, welche dem Gesellschafter zusätzlich zu seinen Salär- und Honorarbezügen⁸⁸ als Gewinne zufließen. Verzichtet die Kapitalgesellschaft darauf, ihre Gewinne auszuschütten, kann die Doppelbelastung ganz vermieden werden, wenn bei einem späteren Verkauf der Anteile der den angesammelten Reserven entsprechende Mehrwert nicht einer Kapitalgewinnsteuer unterliegt⁸⁹. Werden jedoch die aufgelaufenen Gewinne in einem späteren Zeitpunkt ausgeschüttet, anlässlich der Liquidation realisiert oder der erzielte Mehrwert beim Verkauf der Anteile von einer Kapitalgewinnsteuer erfasst⁹⁰, ist die wirtschaftliche Doppelbelastung nicht zu vermeiden; sie trifft den Gesellschafter indessen erst mit einer zeitlichen Verzögerung⁹¹. Der aus diesem Steueraufschub resultierende Zinsvorteil vermindert die Wirkung der Doppelbelastung. Wird der Zinsvorteil zur Finanzierung der Steuer auf dem Kapitalgewinn bzw. Liquidationsgewinn verwendet, kann die gesamte Steuerbelastung der Kapitalgesellschaft im Rahmen jener der Personenunternehmer liegen, sofern die laufenden Steuern der Kapitalgesellschaft niedriger sind als die laufenden Steuern und Sozialversicherungsabgaben der Personenunternehmer⁹². Viele Gesellschaften können indessen die Gewinnverwendung nicht allein nach steuerlichen Gesichtspunkten ausrichten. So muss in der Regel bei der Kapitalgesellschaft mit einer insgesamt höheren Steuerbelastung gerechnet werden als bei

87) Vgl. Höhn, Grundriss S 259 N 17.

88) Als Salär bezeichnete Leistungen der Kapitalgesellschaft an einen Gesellschafter, denen keine angemessene Gegenleistung gegenübersteht, werden als verdeckte Gewinnausschüttungen behandelt, vgl. Höhn, Grundriss S 267 f.

89) Vgl. Höhn, ASA 47 S 109.

90) De lege ferenda soll allgemein eine Beteiligungsgewinnsteuer eingeführt werden, Art. 13 StHG.

91) Vgl. Höhn, ASA 47 S 109 f.

92) Vgl. Höhn, ASA 47 S 110.

einer Personenunternehmung⁹³. Heute bestehen daher Bestrebungen, die wirtschaftliche Doppelbelastung zu mildern⁹⁴.

4. Geschäftsvermögen wird Privatvermögen

Das Vermögen einer Personengesellschaft wird steuerrechtlich als Geschäftsvermögen der Gesellschafter behandelt, während nach heutiger Rechtsauffassung die Anteile an einer Kapitalgesellschaft dem Privatvermögen der Anteilsinhaber zugerechnet werden⁹⁵. Folglich untersteht der Anteil des Gesellschafters an der Unternehmung vor der Umwandlung steuerlich der Regelung betreffend das Geschäftsvermögen, nachher den Bestimmungen für das Privatvermögen. Dieser Uebergang führt, im Gegensatz zur eigentlichen Privatentnahme, nicht zur Realisation der stillen Reserven und bleibt deshalb steuerfrei⁹⁶.

Die direkte Bundessteuer wie auch viele kantonale Steuergesetze lassen Gewinne aus Veräusserung von beweglichem Privatvermögen steuerfrei⁹⁷. Hier besteht eine Lücke in der steuerlichen Erfassung der stillen Reserven. Indem die Gesellschafter, nachdem sie ihre Personengesellschaft steuerfrei in eine Kapitalgesellschaft umgewandelt haben, ihre Anteile zu einem den unversteuerten Reserven entsprechenden Mehrwert verkaufen, können sie die stillen Reserven in Form eines Veräusserungsgewinnes auf dem Privatvermögen grundsätzlich steuerfrei realisieren⁹⁸. Die Steuerpraxis ver-

93) Vgl. Höhn, ASA 47 S 109.

94) Vgl. Schutzorganisation, Expertenbericht Doppelbelastung, insbesondere S 33 f. und S 61 ff.; Fromer, StR 37 S 210 ff.; Höhn, ASA 38 S 41 ff.

95) Vgl. Reimann/Zuppinger/Schärrier, N 37 zu §61 StG ZH.

96) Vgl. vorne S 40 ff.

97) Vgl. Höhn, Grundriss S 223.

98) Vgl. Reich, StR 33 S 499.

sucht mit verschiedenen Massnahmen zu verhindern, dass auf diese Art an sich geschuldete Steuern eingespart werden können⁹⁹.

B. Konsequenzen für die Besteuerung der Gesellschaft

1. Gesellschaft wird selbständiges Steuersubjekt

Mit der Umwandlung in eine Kapitalgesellschaft entsteht anstelle der bisherigen Personengesellschaft ohne eigene Rechtspersönlichkeit eine juristische Person. Diese ist selbst steuerpflichtig und untersteht als neu in die Steuerpflicht eintretendes Steuersubjekt der Gegenwartsbesteuerung¹⁰⁰. Steuerlich wird dabei von den gegenwärtigen Verhältnissen ausgegangen, wie sie nach der Umwandlung bestehen, während Vorgänge, die sich früher abspielten, grundsätzlich nicht mehr zu berücksichtigen sind¹⁰¹. Insbesondere können von der Personengesellschaft ausgewiesene Verluste nach der Umwandlung in eine Kapitalgesellschaft von dieser nicht mehr zur Anrechnung gebracht werden¹⁰². Hingegen können solche Verluste von einem anlässlich der Umwandlung von der Personengesellschaft ausgewiesenen eventuellen Liquidationsgewinn abgezogen werden¹⁰³.

99) Dazu hinten S 65 ff.; vgl. Reich, StR 33 S 496 ff.

100) Vgl. Art. 58 Abs. 4 BdBSt; §57 Abs. 1 und 2 StG ZH; Art. 42a Abs. 1 in Verb. mit Art. 42 Abs. 1 und 2 StG BE.

101) Vgl. Höhn, Grundriss S 231 N 7 und S 232/33 N 15/16; Reimann/Zuppinger/Schärrer, N 2 zu §57 StG ZH; Känzig, Kommentar 2.A. N 12 zu Art. 41 Abs. 4 BdBSt.

102) Vgl. Masshardt, Kommentar N 18 zu Art. 41 BdBSt; Rohner S 83. Zum Teil können jedoch die Gesellschafter noch nach der Umwandlung frühere Verluste geltend machen, vgl. Reimann/Zuppinger/Schärrer, N 6 und N 15 zu §27 StG ZH.

103) Vgl. Känzig, Kommentar 2.A. N 11 zu Art. 43 BdBSt; Masshardt, Kommentar N 15 lit. d zu Art. 43 BdBSt; Reimann/Zuppinger/Schärrer, N 12 zu §27 StG ZH; Gruber, Kommentar N 4 zu Art. 45 StG BE.

2. Auswirkungen einer Umwandlung zu Buchwerten

Die Errichtung einer Kapitalgesellschaft durch Umwandlung einer Personengesellschaft erfolgt meist in der zivilrechtlichen Form einer Sacheinlagegründung¹⁰⁴. Uebernimmt die Kapitalgesellschaft die Unternehmung zu dem von der Personengesellschaft ausgewiesenen, unter dem wirklichen Verkehrswert liegenden Buchwert, so erscheint die Differenz zwischen Uebernahmewert und Verkehrswert als verdeckte Kapitaleinlage in die stillen Reserven der Gesellschaft. Uebernimmt also die Kapitalgesellschaft die steuerlich anerkannten Buchwerte der Personengesellschaft in ihre eigene Steuerbilanz, so übernimmt sie damit unverändert die in der Personenunternehmung vorhandenen un versteuerten stillen Reserven mitsamt der damit verbundenen latenten Steuerlast¹⁰⁵. Als Folge davon wird der steuerbare Ertrag der Kapitalgesellschaft in dem Mass zu hoch ausgewiesen, als durch Auflösen der übernommenen stillen Reserven unversteuerte Gewinne der Personengesellschaft durch die Kapitalgesellschaft realisiert werden. Schon der Umstand, dass die Kapitalgesellschaft auf den übernommenen, zu tiefen Buchwerten weniger Abschreibungen vornehmen kann, als sie ausgehend von den wirklichen Verkehrswerten könnte, führt unweigerlich zum Ausweis eines höheren steuerbaren Ertrages¹⁰⁶. Ist zu erwarten, dass die dabei anfallende höhere Gesamtbelastung mit Ertrags- und Einkommenssteuern die Liquidationsgewinnsteuer im Fall der buchmässigen Aufwertung auf den Verkehrswert vor der Umwandlung übersteigt, kann es unter Umständen vorteilhaft sein, anlässlich der Umwandlung die un versteuerten Reserven offenzulegen und die Liquidationsgewinnsteuer in Kauf zu nehmen¹⁰⁷.

104) Vgl. vorne S 7 f.

105) Vgl. Reich, StR 33 S 507 f.

106) Vgl. Reich, StR 33 S 515.

107) Vgl. Rohner S 173 f.

IV Besondere einkommenssteuerrechtliche Fragen

A. Steuerliche Behandlung des Agios

1. Begriff des Agios

Als Agio oder Aufgelder werden geldwerte Leistungen bezeichnet, welche von den Gesellschaftern anlässlich der Gründung oder einer Kapitalerhöhung über den für die Liberierung des festgesetzten Grund- oder Stammkapitals notwendigen Betrag hinaus in die Kapitalgesellschaft eingebracht werden¹⁰⁸.

Die dabei bewirkte Vermögenszunahme bei der Kapitalgesellschaft ist ebenso erfolgsneutral wie die Einzahlung auf das Grund- oder Stammkapital selbst. Mit der Agiozahlung des Gesellschafters erhöht sich entsprechend der Wert seines Gesellschaftsanteils¹⁰⁹. So erscheinen die Aufgelder als Teil der Kapitaleinlage, welche die Gesellschafter als Gegenleistung für die Verschaffung der Mitgliedschaftsrechte leisten müssen¹¹⁰.

2. Besteuerung des offenen Agios

Steuerlich wird das Agio unterschiedlich behandelt¹¹¹. Während die direkte Bundessteuer¹¹² und diverse Kantone die Aufgelder wie die Kapitaleinlage als erfolgsneutral behandeln, rechnen andere Kantone das Agio ganz oder teilweise zum steuerbaren Ertrag der Kapitalgesellschaft¹¹³. Diese

108) Vgl. Würth S 127.

109) Vgl. Würth S 129 f.

110) Vgl. Bucher S 77; Känzig, ZBl 66 S 466 ff.; ders., ASA 39 S 84.

111) Vgl. Höhn, Grundriss S 265 N 13.

112) Vgl. Masshardt, Kommentar N 9 c) zu Art. 49 Abs. 1 lit. a BdBSt; BGE 98 Ib 408; de lege ferenda Art. 66 lit. a DBG.

113) Als erfolgsneutrale Kapitaleinlage wird das Agio in folgenden Kantonen behandelt: ZH, BE, LU, UR, SZ, OW, NW, ZG, FR, SO, BS, BL, SH, AR, SG, GR, AG, TG, NE; vgl. Uebersicht bei Würth S 134 f.

Besteuerung der Aufgelder als Ertrag ist zwar fragwürdig¹¹⁴, doch laut Bundesgericht auch dann nicht willkürlich, wenn das in Frage kommende kantonale Steuergesetz eine solche Besteuerung nicht ausdrücklich vorsieht¹¹⁵.

Auch wenn heute Bund und die meisten Kantone die Aufgelder als erfolgsneutrale Vermögenszugänge behandeln, bleibt die Kapitalzufuhr mittels Agio steuerlich problematisch. Bund und Kantone erfassen steuerlich jede geldwerte Leistung der Gesellschaft an die Gesellschafter, welche nicht Rückzahlung der bestehenden Kapitalanteile darstellt, als steuerbares Einkommen des Gesellschafters¹¹⁶. Demnach erscheint die Rückzahlung des Agios als Gewinnausschüttung und muss von den Gesellschaftern als Einkommen versteuert werden¹¹⁷. Unter diesem Aspekt erscheint es vorteilhaft, wenn anlässlich einer Umwandlung die Eigenkapitalsverhältnisse der übernehmenden Kapitalgesellschaft so geordnet werden, dass möglichst kein Agio ausgewiesen wird.

3. Besteuerung des verdeckten Agios

Jede Sacheinlage unter dem wirklichen Wert enthält im Umfang der Differenz zwischen dem Einbringungswert und dem wirklichen Wert ein verdecktes Agio. Auf diesen Gegenständen besitzt die Gesellschaft von Anfang an stille Reserven¹¹⁸. Diese erscheinen bei ihrer späteren Auflösung in Form von

114) Vgl. Känzig, ZBl 66 S 471; ders., ASA 39 S 88 f.

115) Vgl. BGE vom 29.5.1974 in ASA 44 S 337 ff.

116) Vgl. Art. 21 Abs. 1 lit. c BdBSt; §19 lit. c StG ZH; Art. 28 Abs. 1 lit. c StG BE; Art. 20 Abs. 1 lit. f StG SG; Känzig, Kommentar 2.A. N 121 zu Art. 21 Abs. 1 lit. c BdBSt.

117) Vgl. Masshardt, Kommentar N 8 lit. c) zu Art. 49 Abs. 1 lit. a BdBSt; kritisch Reich, StR 33 S 516 f.; Ausnahme: Nach BGER wird der auf Agio eingebrachte Wertanteil eines Sachwertes dann nicht als steuerbarer Gewinnanteil behandelt, wenn die Sache dem Einleger in specie zurückgegeben wird, vgl. BGE vom 25.2.1972 in ASA 43 S 337 ff.; Böckli, ASA 47 S 42.

118) Vgl. Würth S 137; Känzig, ASA 39 S 86.

Aufwertungs- oder Kapitalgewinnen und unterliegen daher grundsätzlich der Ertragssteuer, obwohl sie, wenn auch verdeckt, als Kapitaleinlage in die Gesellschaft eingebracht worden sind¹¹⁹. Dies ist vor allem da unbefriedigend, wo das Agio bei der Gesellschaft steuerlich nicht als Ertrag erfasst wird. Der Kanton Zürich räumt daher einer Unternehmung jederzeit das Recht ein, eine verdeckte Kapitaleinlage offenzulegen und die betreffenden Wirtschaftsgüter nachträglich zu ihrem wirklichen Wert zu aktivieren¹²⁰. Dieselbe Regelung ist nach Känzig auch für die direkte Bundessteuer richtig¹²¹, während Würth der Ansicht ist, die Gesellschaft müsse die Einbringung stiller Reserven bereits beim Einbringen geltend machen, ansonsten der Anspruch auf steuerfreie Aufwertung entfalle¹²². Die steuerfreie Aufwertung eingebrachter stiller Reserven ist allerdings immer dann ausgeschlossen, wenn nur unter der Bedingung des Ueberganges zum Buchwert beim Einbringer eine einkommenssteuerpflichtige Realisierung von Gewinnen unterbleibt¹²³. So schliessen Känzig wie auch die Zürcher Praxis die steuerfreie Aufwertung eingebrachter stiller Reserven dann ausdrücklich aus, wenn bei einer Umwandlung ein ganzer Geschäftsbetrieb zu Buchwerten in eine Kapitalgesellschaft eingebracht wird¹²⁴. Von der Personengesellschaft in Form eines verdeckten Agios übernommene stille Reserven sind also bei ihrer Realisierung durch die Kapitalgesellschaft von dieser wie eigene Gewinne zu versteuern¹²⁵.

119) Vgl. Känzig, ASA 39 S 87 f.; Reich, StR 33 S 515 f. bezüglich Abschreibungsmöglichkeiten.

120) Vgl. Zuppinger/Schärner/Fessler/Reich, Ergbd N 40a zu §45 StG ZH.

121) Vgl. Känzig, ASA 39 S 86 ff.; ders., Kommentar 2.A. N 119 zu Art. 21 Abs. 1 lit. c BdBSt; Böckli, ASA 47 S 42; Reich, StR 33 S 513 f.

122) Vgl. Würth S 140.

123) Vgl. Känzig, ASA 39 S 87.

124) Vgl. Känzig, Kommentar N 43 zu Art. 49 BdBSt; Zuppinger/Schärner/Fessler/Reich, Ergbd N 40d zu §45 StG ZH.

125) Vgl. Reich, StR 33 S 518.

B. Bewertungspraxis vor der Umwandlung

1. Abschreibungen in der Bemessungslücke

Die Finanzierung einer Kapitalgesellschaft mittels Aufgeldern, erfolge sie offen oder verdeckt, ist auf lange Sicht steuerlich eher ungünstig¹²⁶. Eine Umwandlung zu Buchwerten hat daher zwar einerseits den Vorteil, im Moment die an sich geschuldete Steuer auf dem Liquidationsgewinn aufzuschieben, andererseits aber den Nachteil, dass die als verdecktes Agio in die neugegründete Kapitalgesellschaft eingebrachten stillen Reserven bei ihrer späteren Auflösung einer insgesamt eher höheren Steuerbelastung unterliegen. Dieser Nachteil wiegt angesichts des die Liquidität schonenden Steueraufschubes meist wenig, führt aber dazu, dass die Personengesellschafter im Hinblick auf die Umwandlung ihrer Gesellschaft bemüht sind, die auf dem Geschäftsvermögen vorhandenen stillen Reserven zu vermindern, möglichst ohne dabei zusätzliche Einkommenssteuern auszulösen.

Bund und Kantone ausser Basel-Stadt kennen die Praenumerandobesteuerung mit Vergangenheitsbemessung. Hier bewirkt die Umwandlung den Uebergang von der Vergangenheits- zur Gegenwartsbemessung. Indem möglichst hohe Gewinne durch geeignete Vorkehren in die dabei entstehende Bemessungslücke bzw. die letzte Steuerperiode vor der Umwandlung verlagert werden, können Steuern eingespart werden. Halten sich solche Massnahmen im Rahmen der normalen Betriebs- und Geschäftsführung, sind sie nicht zu beanstanden¹²⁷. In der Ausfallperiode aufgelöste stille Reserven werden hingegen als ausserordentliche Gewinne besteuert.

126) Vgl. vorne S 57 ff.

127) Vgl. BGE 98 Ib 319.

Selbst wenn detaillierte Unterlagen und Verzeichnisse vorliegen, ist es wegen der grossen Bewertungsunsicherheit für den Betriebsinhaber und seine Mitarbeiter, besonders aber für die Steuerbehörden sehr schwierig festzustellen, ob und in welchem Umfang das Geschäftsergebnis der Ausfallperiode ausserordentliche Gewinne enthält. Die Steuerbehörden sind daher auf Schätzungen angewiesen¹²⁸. Ueblich ist dabei, die in den letzten Jahren vor der Ausfallperiode ausgewiesenen durchschnittlichen Bruttogewinne¹²⁹ (in Prozenten vom Umsatz) mit dem in der Ausfallperiode ausgewiesenen Bruttogewinn zu vergleichen. Damit zufällige Schwankungen ausgeglichen werden können, muss der Vergleichszeitraum mindestens fünf bis sechs Jahre umfassen¹³⁰. Uebersteigt der Bruttogewinn in der Ausfallperiode deutlich jenen früherer Jahre, so ist auf die Realisierung ausserordentlicher Gewinne zu schliessen.

Wollen die Steuerbehörden die Liquidationsgewinne besteuern, haben grundsätzlich sie zu beweisen, dass stille Reserven aufgelöst worden sind. Das Indiz des überhöhten Bruttogewinnes vermag dabei als Beweis zu genügen, jedoch nur, wenn die ermittelten Vergleichszahlen genügend aussagekräftig sind¹³¹. So ist die Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen der Auffassung, eine Abweichung von 1,7 % vom durchschnittlichen Bruttogewinn der vorhergehenden Jahre lasse an-

128) Vgl. Entscheid vom 25.5.1981 der Verwaltungsrekurskommission St. Gallen in StR 37 S 178; Weidmann, StR 31 S 322 f.

129) Als massgebender Bruttogewinn eignet sich bei einem Handelsbetrieb der Bruttogewinn I (Umsatz abzüglich Warenaufwand), bei Dienstleistungs- und Produktionsbetrieben der Bruttogewinn II (Umsatz abzüglich Material- und Personalaufwand), vgl. Weidmann, StR 31 S 323.

130) Vgl. Weidmann, Wegweiser S 80; ders., StR 31 S 323; Entscheid vom 25.5.1981 der Verwaltungsrekurskommission St. Gallen in StR 37 S 178.

131) Vgl. BGE vom 12.10.1977 in StR 33 S 217.

gesichts der Schwierigkeit der Schätzung noch nicht auf eine nennenswerte Auflösung stiller Reserven schliessen¹³². Selbst eine deutliche Abweichung genügt nach Bundesgericht dann nicht als Beweis, wenn in den zum Vergleich herangezogenen Geschäftsjahren die ermittelten Bruttogewinnsätze starken Schwankungen unterworfen waren. In einem vom Bundesgericht 1972 entschiedenen Fall schwankten die Bruttogewinne in den Vergleichsjahren zwischen 16,92 % und 30,5 %. Trotz einem im Ausfalljahr mit 27,85 % deutlich über dem Durchschnitt von 23,12 % liegenden Bruttogewinn durfte nicht allein auf diesem Zahlenvergleich basierend die steuerbare Realisierung ausserordentlicher Gewinne angenommen werden¹³³.

Dürfen die Steuerbehörden aufgrund wesentlicher Abweichungen von aussagekräftigen Vergleichszahlen auf Auflösung noch un-
versteuerter Reserven schliessen, steht den Steuerpflichtigen die Möglichkeit offen, nachzuweisen, dass die Abweichungen durch andere, nicht zur Besteuerung von Liquidationsgewinnen führende Vorgänge verursacht worden sind¹³⁴. Gemäss einem vom Bundesgericht 1972 in einer Wehrsteuerangelegenheit gefällten Entscheid kann insbesondere dann geltend gemacht werden, eine wesentliche Abweichung sei steuerlich nicht zu berücksichtigen, wenn entgegen der Geschäftsübung in der Ausfallperiode keine oder ungenügende Abschreibungen und Rückstellungen vorgenommen worden sind. Im erwähnten Fall rührte rund ein Viertel des ausgewiesenen Gewinnes der Ausfallperiode daher, dass der Steuerpflichtige völlig auf Abschreibungen verzichtet hatte, anstatt wie üblich 40 - 70 % des Anlagevermögens abzuschreiben. Das Bundesgericht kam zum Schluss, dieses Vorgehen sei nicht als Steuerumgehung

132) Vgl. Entscheid vom 25.5.1981 der Verwaltungsrekurskommission St. Gallen in StR 37 S 179.

133) Vgl. BGE vom 12.10.1977 in StR 33 S 216 f.

134) Vgl. Weidmann, Wegweiser S 80; ders., StR 31 S 324.

zu qualifizieren¹³⁵. Dieser Entscheid vermag nicht zu befriedigen. Tatsächlich verliert das Anlagevermögen einer Unternehmung auch in der Ausfallperiode an Wert. In der Steuerbilanz wird zu einem überhöhten Wert bilanziertes Geschäftsvermögen auf seinen wirklichen Wert herabgesetzt. Auf Abschreibungen kann deshalb in der Bemessungslücke nur verzichtet werden, wenn das Geschäftsvermögen in früheren Steuerperioden auf einen tieferen als den wirklichen Wert abgeschrieben worden ist. Nur dann ist es möglich, den tatsächlichen Wertverlust des Anlagevermögens aufzufangen, ohne dieses zu hoch zu bewerten. Wird auf Abschreibungen verzichtet, werden also im Umfang des tatsächlichen Wertverlustes auf dem Anlagevermögen stille Reserven realisiert¹³⁶. Es ist nicht einzusehen, weshalb die Realisierung stiller Reserven durch Aufwertung der Buchwerte steuerbar, jene mittels Unterlassen von einem tatsächlichen Wertverlust entsprechenden Abschreibungen aber steuerfrei sein soll.

Ordentliche Abschreibungen auf Betriebsanlagen beruhen in der Regel auf ausdrücklicher oder stillschweigender Uebereinstimmung zwischen dem Steuerpflichtigen und der Veranlagungsbehörde. Dabei lassen die Steuerbehörden im Vertrauen darauf, dass eventuelle stille Reserven bei ihrer späteren Realisierung steuerbar sind, grosszügig Abschreibungen zu. Es fragt sich daher, ob es nicht einen Verstoss gegen Treu und Glauben darstellt, wenn in der Ausfallperiode zum Zweck der Steuerersparnis willkürlich von der geübten Abschreibungspraxis abgewichen wird¹³⁷.

Von den kantonalen Steuerbehörden wird die im erwähnten Entscheid zum Ausdruck kommende Meinung des Bundesgerichtes nicht ohne weiteres geteilt. Im Sinn des Bundesgerichtes

135) Vgl. BGE 98 Ib 314 ff.

136) Vgl. vorne S 26 f.

137) Vgl. Känzig, Kommentar 2.A. N 55 zu Art. 2 BdBSt.

werden im Kanton Zürich Abschreibungen in der Ausfallperiode nur dann verlangt, wenn sonst die handelsrechtlichen Bilanzvorschriften verletzt würden¹³⁸. Ebenso wird laut Auskunft der Kantonalen Steuerverwaltung im Kanton Bern verfahren, wenn auch Bedenken bestehen. "Die bernische Veranlagungspraxis hat sich seither an diesen Entscheid sowohl für die Staatssteuer wie auch für die Wehrsteuer gehalten, obschon er den betriebswirtschaftlichen Sachverhalt völlig verkennt."¹³⁹ Demgegenüber stellen sich die Steuerbehörden des Kantons St. Gallen auf den Standpunkt, wer dank der grosszügigen Praxis der Veranlagungsbehörden regelmässig hohe ordentliche Abschreibungen habe vornehmen können, habe diese Uebung auch in der Ausfallperiode beizubehalten¹⁴⁰. Diese Praxis wurde bisher auch im Kanton Zug befolgt, doch bahnt sich hier eine Aenderung im Sinn des Bundesgerichtsentscheides von 1972 an¹⁴¹. Meines Erachtens sachlich richtig ist die im Kanton Aargau ab 1980 angewandte Praxis. Werden betriebsnotwendige Abschreibungen unterlassen und entsteht trotzdem keine Ueberbewertung des entsprechenden Aktivums, geht sie davon aus, in der Bemessungslücke seien Bewertungsreserven aufgelöst worden. Diese werden als ausserordentlicher Ertrag in die Berechnung des Liquidationsgewinns einbezogen. Als betriebsnotwendig können dabei nicht die höchstzulässigen Abschreibungssätze herangezogen werden¹⁴². Wird für die Ermittlung der betriebsnotwendigen Abschreibungen in der Ausfallperiode nicht auf den buch-

138) Auskunft des Kantonalen Steueramtes Zürich mit Schreiben vom 19.7.1982.

139) Auskunft der Kantonalen Steuerverwaltung Bern, Inspektorat Industrie, Gewerbe und Handel, mit Schreiben vom 14.7.1982.

140) Auskunft der Kantonalen Steuerverwaltung St. Gallen mit Schreiben vom 27.8.1982.

141) Auskunft der Kantonalen Steuerverwaltung Zug mit Schreiben vom 16.7.1982.

142) Auskunft des Steueramtes des Kantons Aargau, Sektion Buchprüfungen, mit Schreiben vom 14.7.1982.

mässigen, sondern auf den tatsächlichen Wertverlust des Anlagevermögens abgestellt, kann der Steuerpflichtige zwar einerseits nicht mehr steuerfrei stille Reserven auflösen, ist aber andererseits nicht gezwungen, in der Ausfallperiode zusätzliche stille Reserven zu schaffen, wie das der Fall wäre, wenn er sich an einen aus der langjährigen Übung sich ergebenden Durchschnittssatz halten müsste.

2. Handelsbilanz enthält versteuerte stille Reserven

Ist das Anlagevermögen in der Handelsbilanz zu einem tieferen Wert aufgeführt als in der Steuerbilanz, bestehen also steuerlich nicht anerkannte stille Reserven, so ist deren Realisierung durch Aufwertung auf die Höhe des Steuerwertes nicht als Einkommen steuerbar¹⁴³. Obwohl steuerrechtlich die Werte der Steuerbilanz bei einer Umwandlung zum Buchwert massgebend sind, ist es vorteilhaft, steuerlich nicht anerkannte stille Reserven vor der Umwandlung aufzulösen. Solche versteuerte stille Reserven können nur in Form von Reserven in die Kapitalgesellschaft eingelegt werden. Diese erscheinen beim Gesellschafter im Fall einer späteren Rückzahlung als steuerbarer Ertrag. Werden die versteuerten stillen Reserven hingegen aufgelöst, können sie als Grund- oder Stammkapital oder als Gesellschafterdarlehen eingelegt werden, deren Rückzahlung keine steuerlichen Folgen hat.

C. Möglichkeiten, die Besteuerung der unversteuerten Reserven auch bei Verkauf der Anteile kurz nach der Umwandlung sicherzustellen

1. Behandlung der Anteile als Geschäftsvermögen des Gesellschafters

Werden bei den Gesellschaftern die Anteile an der Kapitalgesellschaft - wie vor der Umwandlung der Anteil an der Per-

143) Vgl. BGE vom 25.9.1970 in ASA 40 S 506.

144) Vgl. Darstellung des Problems vorne S 54 f.

sonenunternehmung - als Geschäftsvermögen behandelt und die Anteilsrechte zum bisherigen Buchwert von Aktiven und Passiven in die Steuerrechnung eingesetzt, hat der Gesellschafter bei Veräusserung oder Verwertung der Anteile die in Form von Kapitalgewinnen realisierten stillen Reserven als Einkommen zu versteuern. Da so die Besteuerung der unversteuerten Reserven sichergestellt ist, können Aktiven und Passiven zum wirklichen Wert in die Kapitalgesellschaft eingebracht werden¹⁴⁵.

So einfach und überzeugend diese Lösung auf den ersten Blick erscheint, haften ihr doch angesichts der in der Schweiz geltenden Steuerordnung wesentliche Nachteile an. Einmal erscheint es auf die Dauer nicht angängig, die Anteile, wenn sie der Gesellschafter als Folge einer Umwandlung erhalten hat, als Geschäftsvermögen, hat er sie aber anderweitig erworben, als Privatvermögen zu behandeln¹⁴⁶. Abgesehen davon, dass dabei Gleiches ungleich behandelt wird, wird der Gesellschafter, dessen Anteile seinem Geschäftsvermögen zugerechnet werden, mit der Zeit zunehmend benachteiligt. Der bei der Veräusserung der Anteile realisierbare Kapitalgewinn enthält mit zunehmender zeitlicher Distanz zur Umwandlung einen immer grösseren Anteil stiller Reserven, die von der Kapitalgesellschaft geschaffen wurden. Solche sind als Kapitalgewinne auf dem Geschäftsvermögen steuerbar, während sie als Gewinne auf dem Privatvermögen vielerorts steuerfrei realisiert werden können. Angesichts dieser unterschiedlichen Steuerfolgen drängt sich auf, die Anteile an der Kapitalgesellschaft nur zeitlich limitiert als Geschäftsvermögen zu betrachten¹⁴⁷. Damit ist das Problem aber wieder offen, denn gehen die Anteile nach Ablauf der zeitlichen Limite oh-

145) Vgl. Schärfer, StR 23 S 483; Gutachten S 67; Reich, StR 33 S 504 f.

146) Vgl. Gutachten S 68 f.

147) Vgl. Schad S 79 f.

ne weiteres ins Privatvermögen über, sind die stillen Reserven der Personengesellschaft endgültig für die Besteuerung verloren. Da sich zusätzlich Schwierigkeiten im interkantonalen Verhältnis ergeben würden, hat diese Lösungsmöglichkeit in der Schweiz bisher keine Anwendung gefunden, und es ist kaum zu erwarten, dass sie sich je durchsetzt¹⁴⁸.

2. Unternehmens- oder Betriebssteuer

Es wäre denkbar, alle Unternehmungen ohne Rücksicht auf ihre Rechtsform in der Einkommens- bzw. Ertragsbesteuerung gleich zu behandeln. Die Berechnungsgrundlagen für die Erhebung einer solchen Betriebssteuer würden bei allen Unternehmungen unabhängig von ihrer rechtlichen Organisation auf die gleiche Art ermittelt. Als Folge davon hätte eine Umwandlung auf die Erhebung der Einkommens- und Ertragssteuer keine Auswirkungen¹⁴⁹. Die Betriebssteuer würde so in vollkommener Weise die handelsrechtliche Gestaltungsfreiheit garantieren¹⁵⁰. Dennoch wird ihre Einführung wegen praktischer Schwierigkeiten und erheblicher Nachteile in der Literatur meist abgelehnt¹⁵¹.

3. Uebertragung des Fiskalstatuts der Personengesellschaft auf die Kapitalgesellschaft

Es wäre möglich, insbesondere die personenbezogenen Kapitalgesellschaften steuerlich den Personengesellschaften gleichzustellen. Eine starre Abgrenzung des Anwendungsbereiches des Fiskalstatuts für Personengesellschaften wäre zu vermeiden, indem den Kapitalgesellschaften erlaubt würde, sich

148) Vgl. Gutachten S 68.

149) Vgl. Gutachten S 69.

150) Vgl. Gutachten S 72.

151) Vgl. ausführliche Behandlung dieser Lösung bei Wettstein, Reto. Die Unternehmen- und Betriebssteuer, Diss Lausanne 1964, bes. S 142 ff.; Gutachten S 70 ff.; Blumenstein, ASA 24 S 21 f.; vgl. auch Literaturangaben bei Höhn, ASA 38 S 41 N 3.

nach ihrer Wahl einer der beiden möglichen Besteuerungsmodalitäten zu unterstellen¹⁵². Wird das Fiskalstatut der Personengesellschaften beibehalten, ist eine steuerfreie Umwandlung ohne weiteres möglich. In der Schweiz besteht einzig im Kanton Appenzell Innerrhoden eine solche Wahlmöglichkeit. Hier werden Kapitalgesellschaften grundsätzlich nach den Regeln über die Besteuerung der Personengesellschaften erfasst, wobei entweder bei der Gründung oder später per 1. Januar des neunten Jahres eines Jahrzehnts die Umstellung auf die Besteuerung nach den für Kapitalgesellschaften geltenden besonderen Regeln verlangt werden kann¹⁵³.

Die Einführung dieser Wahlmöglichkeit in Bund und weiteren Kantonen würde kollisionsrechtliche Schwierigkeiten im interkantonalen und internationalen Verhältnis auslösen, die jedoch zu meistern wären¹⁵⁴. Der Nutzen dieser Lösung erscheint im Hinblick auf die Umwandlung allerdings gering. Zwar löst die Umwandlung im Moment keine Steuerpflicht aus, doch sind die Probleme, die beim Wechsel der Steuermodalitäten anfallen, damit nicht gelöst, nur aufgeschoben. Sie treten bei einem späteren Uebergang zum Fiskalstatut der Kapitalgesellschaften wieder in Erscheinung.

4. Verkauf der Beteiligungen innerhalb einer Karenzfrist führt zur nachträglichen Erhebung der Liquidationsgewinnsteuer

a) Verkauf kurz nach der Umwandlung wird als Steuerumgehung taxiert

Veräussern die Gesellschafter ihre Anteile kurz nach der Umwandlung, besteht der Verdacht, die Umwandlung sei lediglich erfolgt, um die Liquidationsgewinnsteuer einzusparen. Die für

152) Vgl. Höhn, ASA 38 S 48 f.

153) Art. 45 Abs. 4 StG AI und Art. 41 VV zum StG AI.

154) Vgl. Gutachten S 73 f.; Höhn, ASA 38 S 49.

die Veranlagung der direkten Bundessteuer zuständigen Steuerbehörden untersuchen deshalb Fälle, in denen die Geschäftsinhaber innerhalb von fünf Jahren nach der Umwandlung ihre Anteile veräußern, auf Steuerumgehung¹⁵⁵. Liegt eine solche vor, wird nachträglich die im Zeitpunkt der Umwandlung bei Aufwertung auf den Verkehrswert geschuldete Liquidationsgewinnsteuer erhoben.

Mit diesem Vorgehen können stossende Umgehungstatbestände sachgerecht erfasst werden. Dennoch vermag diese Lösung nicht zu genügen. Häufig bleibt die Veräußerung der Anteile kurz nach der Umwandlung steuerfrei, weil es misslingt, die Steuerumgehung nachzuweisen. So fällt es schwer, eine erhebliche Steuereinsparung zu beweisen, wenn bei der Festsetzung des Kaufpreises für die Anteile auch die latente Steuerlast berücksichtigt wird, welche die Kapitalgesellschaft mit der Buchwertübertragung übernommen hat¹⁵⁶. Kaum nachzuweisen ist zudem die Steuerumgehungsabsicht, wenn der Steuerpflichtige einerseits achtenswerte Gründe für die Umwandlung vorbringen kann¹⁵⁷, andererseits darzulegen vermag, aus welchen andern als steuerlichen Gründen er von seiner Absicht, den Betrieb unverändert weiterzuführen, abgekommen ist. Misslingt der Nachweis der Steuerumgehung, kann der Steuerpflichtige auch nicht mehr auf seiner bei der Umwandlung abgegebenen Erklärung, die Anteile innerhalb einer Frist von fünf Jahren nicht zu veräußern, behaftet werden¹⁵⁸.

155) Vgl. BGE vom 15.6.1973 in ASA 42 S 400 ff.; bestätigt durch BGE vom 12.3.1976 in ASA 47 S 323 ff.

156) Vgl. Schärer, StR 23 S 482.

157) Vgl. Reich, StR 33 S 501 bei N 14 angegebene Literatur.

158) Vgl. Reich, StR 33 S 500 f.

b) Verkauf innerhalb Karenzfrist führt zu Nachsteuer-
verfahren

aa) Zürcher Modell

Das Zürcher Steuergesetz kennt ebensowenig wie die direkte Bundessteuer eine Norm, welche die einkommenssteuerrechtlichen Folgen einer Umwandlung ausdrücklich regelt. Dagegen können die Zürcher Steuerbehörden gemäss §102 Abs. 1 StG ZH zuwenig veranlagte Steuern als Nachsteuer erheben, auch wenn dem Steuerpflichtigen keine rechtsmissbräuchliche Steuerumgehung nachzuweisen ist. Es genügt, wenn "sich aufgrund neuer Tatsachen und Beweismittel ergibt, dass eine Einschätzung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Einschätzung ungenügend ist, ..." ¹⁵⁹.

Eine wesentliche Voraussetzung des Besteuerungsaufschubes bei einer Umwandlung ist die Erklärung des Steuerpflichtigen, seine Anteile während einer Sperrfrist von fünf Jahren ¹⁶⁰ nach erfolgter Umwandlung nicht zu verkaufen ¹⁶¹.

Verkauft er sie dennoch innert dieser Frist, setzt er eine neue Tatsache, welche erlaubt, die im Zeitpunkt der Umwandlung aufgeschobene Liquidationsgewinnsteuer im Nachsteuerverfahren zu erheben ¹⁶². Diese Lösung ermöglicht die rückwirkende, lückenlose Erfassung der Liquidationsgewinne, wenn die Anteile innerhalb der Sperrfrist veräussert werden ¹⁶³.

Fraglich ist, ob eine Nachsteuer auch dann erhoben werden

159) §102 Abs. 1 StG ZH.

160) Vgl. Zuppinger/Schärer/Fessler/Reich, Ergbd N 422b zu §19 lit. b StG ZH; Reich, StR 33 S 501.

161) Vgl. zur Voraussetzung der unveränderten Fortführung der Beteiligungsverhältnisse vorne S 42 f. und S 46 f.

162) Vgl. oben N 160.

163) Vgl. Reich, StR 33 S 505. Von den übrigen Kantonen, welche die Umwandlung nicht ausdrücklich regeln, können folgende Nachsteuern allein aufgrund neuer Tatsachen erheben: SZ, OW, LU, GL, ZG, AR, AI, AG, FR, SO, GE, JU.

kann, wenn die latente Steuerlast der Kapitalgesellschaft bei der Ermittlung des Veräusserungspreises in Abzug gebracht worden ist. Der Steuerpflichtige stellt sich hier nicht besser, als wenn er bei der Umwandlung aufgewertet und die Liquidationsgewinnsteuer entrichtet hätte¹⁶⁴. Unumgängliche Voraussetzung der Nachsteuererhebung ist ein Steuerausfall. Der Steuerpflichtige darf durch das Nachsteuerungsverfahren nicht schlechter gestellt werden, als wenn er von Anfang an richtig veranlagt worden wäre¹⁶⁵. Eine Nachsteuer scheint in diesem Fall nicht gerechtfertigt, denn einerseits würde dadurch der steuerpflichtige Gesellschafter schlechter gestellt, als wenn er die Liquidationsgewinnsteuer anlässlich der Umwandlung entrichtet hätte, andererseits fragt sich, ob ein Steuerausfall effektiv vorliegt. Zwar erfolgt im Moment keine Steuerzahlung, doch der auf den unversicherten Reserven der Kapitalgesellschaft lastende latente Steueranspruch des Staates bleibt unangetastet.

bb) Schaffhauser Modell

Art. 19 Abs. 2 StG SH lautet: "Werden innert zehn Jahren nach der Umwandlung die Beteiligungsrechte ganz oder teilweise veräussert oder endigt für einen Beteiligten infolge Wegzuges die unbeschränkte Steuerpflicht im Kanton, so sind die im Zeitpunkt der Umwandlung vorhandenen stillen Reserven als Liquidationsgewinn anteilmässig zu versteuern. (...) Die volle Jahressteuer wird zu dem Satz berechnet, der sich nach Art. 28 für den gesamten Liquidationsgewinn allein ergibt. Dabei kommt der im Zeitpunkt der Umwandlung gültige Steuerfuss zur Anwendung." Ergänzende Bestimmungen finden sich in §15 VV zum StG SH. Bemerkenswert ist vor allem der erste Absatz, welcher bestimmt, dass neben der Uebergabebilanz zu Buchwerten eine Bilanz zu Verkehrswerten zu erstellen

164) Vgl. Schärer, StR 23 S 482 f.

165) Vgl. Reimann/Zuppinger/Schärer N 7 zu §102 StG ZH.

len ist, deren Richtigkeit sowohl von den Inhabern der Personengesellschaft wie auch von den Veranlagungsbehörden unterschriftlich zu bestätigen ist.

Die Schaffhauser Regelung führt, im Ergebnis gleich wie die Zürcher Lösung, zur lückenlosen, rückwirkenden Besteuerung sämtlicher Liquidationsgewinne, wenn die Anteile nach der Umwandlung innerhalb der Sperrfrist veräussert werden¹⁶⁶. Diese ausdrückliche gesetzliche Normierung hat zudem gegenüber dem Nachsteuerverfahren den Vorteil, dass ein Steuer ausfall nicht nachgewiesen werden muss. Allein aufgrund der Veräusserung können die im Moment der Umwandlung vorhandenen stillen Reserven¹⁶⁷ in vollem Umfang von der Liquidationsgewinnsteuer erfasst werden. Erreicht der bei der Veräusserung erzielte Kapitalgewinn nicht die Höhe der stillen Reserven, wie sie sich aus dem Vergleich von Buchwert- und Verkehrswertbilanz ergeben, wird unter Berücksichtigung des Realisationsprinzips die Liquidationsgewinnsteuer vom tatsächlich realisierten tieferen Wert berechnet.

c) Auswirkungen einer nachträglichen Liquidationsgewinnbesteuerung auf die Kapitalgesellschaft

aa) Auflösung der übernommenen stillen Reserven

Entrichten die Gesellschafter rückwirkend auf den Zeitpunkt der Umwandlung die Liquidationsgewinnsteuer, wird nachträglich dieselbe Situation geschaffen, wie sie bestanden hätte, wenn vor der Umwandlung die stillen Reserven in der Steuerbilanz aufgewertet und versteuert worden wären. Die für die steuerfreie Umwandlung ursprünglich massgeblichen Buchwerte werden rückwirkend heraufgesetzt. In der Folge kann der Kapitalgesellschaft konsequenterweise nicht verwehrt werden,

166) Vgl. Reich, StR 33 S 504.

167) Da bei der Umwandlung auch eine Bilanz zu Verkehrswerten erstellt werden muss, sind diese leicht zu ermitteln.

diese bereits versteuerten stillen Reserven in der Steuerbilanz erfolgsunwirksam offenzulegen¹⁶⁸. Allerdings dürfen sie bei ihrer Offenlegung nicht einem Gesellschafterkreditorenkonto gutgeschrieben werden, wie dies bei der Realisation anlässlich der Umwandlung möglich gewesen wäre. Bei der Gründung der Kapitalgesellschaft wurden diese stillen Reserven als Agio eingebracht und unterliegen daher dem handelsrechtlichen Rückzahlungsverbot¹⁶⁹. Sie müssen einem Reservekonto gutgeschrieben werden¹⁷⁰.

bb) Aktivierung eines Goodwills

Handelsrechtlich erscheint die Ueberführung einer Unternehmung aus einer Personen- in eine Kapitalgesellschaft als Veräusserungsgeschäft¹⁷¹. Uebernimmt die Kapitalgesellschaft bei der Umwandlung einen in der Personengesellschaft vorhandenen Goodwill, so gilt dieser als derivativ erworben und kann grundsätzlich aktiviert werden¹⁷². Für den Fall einer Umwandlung, bei der trotz gleichbleibender Beteiligungsverhältnisse die stillen Reserven offengelegt und versteuert werden, kommt Schad dagegen mit überzeugender Begründung zum Schluss, eine zusätzliche Offenlegung und Aktivierung eines Goodwills sei unzulässig¹⁷³.

Bei einer Veräusserung der Anteile innerhalb der Karenzfrist realisiert der Gesellschafter entgegen der ursprünglich bekundeten Absicht den Wert der Unternehmung. Erfolgt die Ver-

168) Vgl. Böckli/Stähelin, ASA 48 S 322; Reich, StR 33 S 518 f.; Zuppinger/Schärner/Fessler/Reich, Ergbd N 422c zu §19 lit. b StG ZH; Schad S 79; Schärner, StR 23 S 481; BGE vom 5.7.1979 i.S. X.AG in StR 35 S 26 ff.

169) Vgl. Bürgi, N 30 zu Art. 680 OR.

170) Vgl. Reich, StR 33 S 520.

171) Vgl. Schad S 68.

172) Vgl. vorne S 32; Schad S 82.

173) Vgl. Schad S 83 ff.

äusserung so kurz nach der Umwandlung, dass die übernehmende Kapitalgesellschaft noch keine eigenen stillen Reserven bilden konnte, ist anzunehmen, es sei ein Goodwill berechnet worden, wenn der Verkaufserlös der Anteile den Verkehrswert des Anlagevermögens im Moment der Umwandlung übersteigt. Da die Veräusserung der Anteile innerhalb der Karenzfrist rückwirkend steuerlich so erfasst wird, wie wenn die Personengesellschaft im Moment der Umwandlung veräussert worden wäre, muss der Goodwill einerseits beim Gesellschafter dem Liquidationsgewinn zugerechnet werden, andererseits ist der Kapitalgesellschaft dessen Aktivierung zu erlauben. Mit zunehmender zeitlicher Distanz zwischen Umwandlung und Veräusserung wird es schwierig, festzustellen, welcher Anteil des den Anlagewert zum Zeitpunkt der Umwandlung übersteigenden Verkaufserlöses als Goodwill aufzufassen ist, weil anzunehmen ist, dass bei der Ermittlung des Kaufpreises auch stille Reserven berücksichtigt werden, die in der Kapitalgesellschaft inzwischen selbst geschaffen worden sind. Da der Goodwill einen kaum exakt feststellbaren Wert darstellt, muss auf die von den Gesellschaftern getroffene Aufteilung abgestellt werden. Wird ein Teil des Erlöses als Goodwill bezeichnet und vom ehemaligen Personengesellschafter als Teil des Liquidationsgewinnes versteuert, kann dieser Betrag von der Kapitalgesellschaft steuerfrei aktiviert werden. Dagegen kann meines Erachtens die Offenlegung eines Goodwills nicht von den Steuerbehörden verlangt werden, es sei denn, eine Steuerumgehung wäre nachzuweisen.

5. Besteuerung der Gewinne auf dem Privatvermögen

a) Kapitalgewinnsteuer

Nach der Reinvermögenszugangstheorie sind unter dem Begriff Einkommen sämtliche Vermögenszugänge zu verstehen, welche einem Wirtschaftssubjekt während einer bestimmten Zeitspanne

zufließen und die dieses, ohne das bisher vorhandene Vermögen zu schmälern, für sich verwenden kann¹⁷⁴. Dieser umfassende Einkommensbegriff würde an sich erlauben, auch sämtliche Kapitalgewinne auf dem Privatvermögen zu besteuern¹⁷⁵. Damit würden auch die Gewinne steuerlich erfasst, welche bei der Veräusserung von Anteilen einer kurz vorher durch Umwandlung gegründeten Kapitalgesellschaft erzielt werden. Die Realisierung der übernommenen stillen Reserven würde damit von einer mindestens gleichartigen bzw. gleichwertigen Steuer¹⁷⁶ belegt, sofern die anwendbaren Steuersätze nicht gravierende Unterschiede aufweisen. Auch bei dieser Lösung wäre die lückenlose Besteuerung der stillen Reserven gewährleistet. Dennoch ist kaum mit deren Einführung im Rahmen der Harmonisierungsbestrebungen zu rechnen. In der Praxis hat sich gezeigt, dass die Veranlagung der Kapitalgewinne sehr aufwendig und mit grossen Umtrieben verbunden, der Steuerertrag dagegen gering ist. So hat zum Beispiel der Kanton Zürich die Kapitalgewinnsteuer zum Teil wegen mangelnder Rentabilität 1971 aufgehoben¹⁷⁷.

b) Beteiligungsgewinnsteuer

aa) St. Galler Modell

Einer der Gründe, weshalb der Kanton St. Gallen eine Kapitalgewinnsteuer auf beweglichem Privatvermögen nur beschränkt in der Form einer Sondersteuer auf Beteiligungsgewinnen eingeführt hat¹⁷⁸, war die verwaltungsökonomisch schlechte Rentabilität einer allgemeinen Kapitalgewinnbe-

174) Vgl. Känzig, Kommentar 2.A. N 1 - 3 zu Art. 21 BdBSt; David S 16 f.; Blumenstein S 144.

175) Vgl. David S 19; Cagianut, ASA 42 S 436 f.

176) Vgl. vorne S 43 f.

177) Vgl. Reich, StR 33 S 502; Zuppinger/Schärer/Fessler/Reich, Ergbd N 162 zu §23 StG ZH.

178) Vgl. Art. 34 ff. StG SG.

steuerung auf dem Privatvermögen¹⁷⁹. "Als Beteiligungen gelten Vermögensrechte (insbesondere Aktien, Aktienzertifikate, Genussaktien, Genussscheine, Partizipationsscheine, Wandelobligationen, Stammeinlagen und Anteilscheine) an Aktiengesellschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung und Genossenschaften, wenn die Beteiligung mindestens 20 % des einbezahlten Grund-, Stamm- oder Einlagekapitals ausmacht oder der Beteiligte nach den Stimmrechtsverhältnissen über mindestens 20 % des Kapitals bestimmt."¹⁸⁰ Diese gesetzliche Umschreibung des Begriffes "Beteiligungen" ist unglücklich, weil nicht nur Anteilsrechte an einer Kapitalgesellschaft, welche sich direkt auf das Grund- oder Stammkapital bzw. auf das Stimmrecht beziehen¹⁸¹, sondern Gewinne auf verschiedenartigen Vermögensrechten, welche mit einer wesentlichen Beteiligung¹⁸² verbunden sind, der Beteiligungsgewinnsteuer unterworfen werden sollen¹⁸³. Für die Steuerpflicht ist unerheblich, ob nur ein einzelnes Vermögensrecht oder die ganze Beteiligung veräussert wird. Auch ist nicht notwendig, dass im Moment der Veräusserung die wesentliche Beteiligung noch besteht. Wichtig ist allein, dass der Gesellschafter irgendwann vorher einmal an der Gesellschaft, auf welche sich seine Beteiligungsrechte beziehen, wesentlich beteiligt war¹⁸⁴.

bb) Entwurf zum Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG)

Der Entwurf zum Harmonisierungsgesetz übernimmt mit einzelnen Modifikationen das St. Galler Modell. Art. 13 StHG um-

179) Vgl. David S 30 ff. u. S 76 ff.; Cagianut, ASA 42 S 442.

180) Art. 34 Abs. 2 StG SG.

181) Vgl. David S 6 ff.

182) Wesentlich ist eine Beteiligung, welche mindestens 20 % des Grund-, Stamm- oder Einlagekapitals oder mindestens 20 % der Stimmrechte ausmacht, vgl. David S 11.

183) Vgl. David S 14.

184) Vgl. David S 9 f.; Art. 37 StG SG.

schreibt den Begriff "Beteiligungen" klarer als Art. 34 Abs. 2 StG SG, wobei die Mindestbeteiligung, welche die Steuerpflicht auslöst, mit mindestens 20 % des Grund- oder Stammkapitals oder der Stimmrechte¹⁸⁵ gleich angesetzt ist wie im Kanton St. Gallen. Neu eingeführt wird die Möglichkeit einer Reduktion der Steuer bei längerer Besitzesdauer um bis zu 60 %¹⁸⁶. Schliesslich erweitert das StHG gegenüber der St. Galler Ordnung¹⁸⁷ die Möglichkeit der Verlustverrechnung. Beteiligungsgewinne und -verluste können zeitlich begrenzt mit Verlusten und Gewinnen aus jeglicher Einkommensquelle verrechnet werden^{188, 189}.

c) Beurteilung im Hinblick auf die Umwandlung einer Personen- in eine Kapitalgesellschaft

Werden Gewinne auf dem Privatvermögen von einer Kapital- oder Beteiligungsgewinnsteuer erfasst, können stille Reserven einer Kapitalgesellschaft nicht durch Verkauf der Gesellschaftsanteile in Form eines Veräusserungsgewinnes steuerfrei realisiert werden. Im Rahmen der Umwandlung einer Personen- in eine Kapitalgesellschaft überführte stille Reserven bleiben, auch wenn die Gesellschaftsanteile kurz nach der Umwandlung veräussert werden, steuerlich erfassbar. Dennoch vermag diese Lösungsmöglichkeit so, wie sie aufgrund der geltenden Gesetze von der Praxis gehandhabt wird, nicht zu befriedigen. Soweit jene Gesetze, die die Gewinne auf dem Privatvermögen einer Kapital- oder Beteiligungsgewinnsteuer unterwerfen, den Fall der Umwandlung einer Personen- in eine Kapitalgesellschaft ausdrücklich regeln, halten sie an der

185) Vgl. Art. 13 Abs. 2 StHG.

186) Vgl. Art 13 Abs. 1 StHG; Art. 49 Abs. 1 DBG.

187) Vgl. Art. 40 Abs. 3 lit. b StG SG; Weidmann, Wegweiser S 100.

188) Vgl. Art. 14 StHG.

189) Die Ständerätliche Kommission hat die Einführung der Beteiligungsgewinnsteuer inzwischen abgelehnt.

Voraussetzung der Buchwertübertragung fest¹⁹⁰. Hier wirkt sich der Steueraufschub fatal aus.

In einer Personengesellschaft realisierte stille Reserven werden nur einmal mit der Einkommens- bzw. Liquidationsgewinnsteuer belastet. Nach der Umwandlung unterliegen die übernommenen stillen Reserven der wirtschaftlichen Doppelbelastung¹⁹¹. Als sei dies nicht genug, muss der Gesellschafter den Gewinn, den er bei der Veräusserung seiner Anteile erzielt, als Kapital- bzw. Beteiligungsgewinn versteuern. Dieser Veräusserungsgewinn widerspiegelt ungefähr die während der Zugehörigkeit des Gesellschafters zur Gesellschaft gebildeten offenen und stillen Reserven. Folglich werden nach einer Umwandlung die von der Personengesellschaft gebildeten stillen Reserven anstatt nur einer einfachen, wirtschaftlich einer dreifachen Steuerbelastung unterworfen. Weil in der Regel bei der Ermittlung des Veräusserungspreises die auf den stillen Reserven lastende latente Steuer abgezogen wird, muss ein faktisch schon mit Steuern belasteter Gewinn zusätzlich als Kapitalgewinn versteuert werden. So trifft die gesamte Steuerlast wirtschaftlich meist allein den veräussernden Gesellschafter¹⁹². Dieses Ergebnis ist unbefriedigend.

Bei näherer Untersuchung dieser unhaltbaren Situation gewinnt die Tatsache besondere Bedeutung, dass der vorher steuerlich einzig dem Geschäftsvermögen des Personengesellschafters zugerechnete Wert der Unternehmung nach der Umwandlung in eine Kapitalgesellschaft gleichzeitig im Vermögen zweier verschiedener Steuersubjekte ausgewiesen wird.

190) Vgl. Art. 27a Abs. 1 StG BE; Art 6 Abs. 1 VV zum StG SG; Art. 84 Abs. 1 StG VS; Art. 9 Abs. 3 StHG; Art. 19 Abs. 1 DBG.

191) Vgl. vorne S 52 ff.

192) Vgl. Zuppinger/Böckli/Locher/Reich S 111; David S 90.

Dringender als bei den bisher behandelten Lösungsmöglichkeiten stellt sich hier die Frage, wie bei der zweifach erfolgenden Ueberführung des Unternehmenswertes - einerseits in die Kapitalgesellschaft, anderseits ins Privatvermögen des Gesellschafters - die stillen Reserven zu überführen seien, ohne dabei steuerlich realisiert zu werden¹⁹³.

Hier gilt es, die beiden steuerlichen Vermögensübergänge klar auseinanderzuhalten. Einerseits werden die stillen Reserven mitsamt der latenten Steuerlast in die Kapitalgesellschaft überführt, indem die Aktiven und Passiven der Personengesellschaft zu Buchwerten übertragen werden. Anderseits realisiert sich die auf den stillen Reserven lastende latente Steuer auch im Privatvermögen des Gesellschafters, wenn der Buchwert dessen Anteils am Eigenkapital der Personengesellschaft im Moment der Umwandlung bei einer späteren Veräusserung der Beteiligung der Kapitalgewinnberechnung zugrunde gelegt wird.

Wird im Zeitpunkt der Umwandlung der Steueraufschub nur gewährt, wenn sowohl die Kapitalgesellschaft als auch der Gesellschafter den Buchwert der Unternehmung ihrer Steuerveranlagung zugrunde legen, ergibt sich die vorne beschriebene steuerliche Dreifachbelastung. Hier bewirkt der Steueraufschub, dass die übernommenen stillen Reserven insgesamt wesentlich höher mit Steuern belastet werden, als wenn bei der Umwandlung aufgewertet und die Liquidationsgewinnsteuer entrichtet worden wäre. Zum einen unterliegen die übernommenen un versteuerten Reserven in der Kapitalgesellschaft einer insgesamt eher höheren Steuerbelastung als in der Personengesellschaft¹⁹⁴. Zum andern entspricht die vom Gesell-

193) Zu den Voraussetzungen des Ausschlusses der Realisation vgl. vorne S 41 ff.

194) Vgl. vorne S 52 ff.

schafter zu entrichtende Kapitalgewinnsteuer ungefähr der Liquidationsgewinnsteuer, welche bei einer Aufwertung anlässlich der Umwandlung angefallen wäre, weil die meisten Steuergesetze Liquidations- und Kapitalgewinnsteuer nach demselben Steuertarif berechnen¹⁹⁵. Diese Verdoppelung der Steuerlast¹⁹⁶ ist untragbar und nicht zu vertreten. Der Steueraufschub soll nicht mit einer insgesamt massiv höheren Steuerlast erkaufte werden müssen. Es genügt, wenn die unversuerten Reserven bei ihrer späteren Realisierung von einer gleichartigen bzw. gleichwertigen Steuer¹⁹⁷ erfasst werden können. Dieses Erfordernis ist erfüllt, wenn nur eines der beiden Steuersubjekte - entweder die Kapitalgesellschaft oder der Gesellschafter - den Wert der Unternehmung zum Buchwert seiner Steuerveranlagung zugrunde legt und damit die stillen Reserven mitsamt der latenten Steuerlast übernimmt.

Wo die Gesetze als Voraussetzung des Steueraufschubes ausdrücklich die Buchwertübernahme durch die Kapitalgesell-

195) Wie für die Berechnung der Steuer auf den Liquidationsgewinnen ist bei der Kapitalgewinnsteuer regelmässig der Einkommenssteuertarif massgebend. Vgl. §30 Abs. 1 lit. b und lit. e StG SO; §59 StG BS; §40 Abs. 1 StG BL; Art. 43 Abs. 1 StG SG; Art. 19 StG GR; §44 Abs. 1 StG TG; Art. 43 Abs. 1 StG VS. Einzig der Kanton Bern erhöht für die Berechnung der Vermögensgewinnsteuer die Einheitsansätze des Einkommenssteuertarifs um 40 %, vgl. Art. 90 Abs. 1 StG BE. Differenzen können sich allerdings aufgrund unterschiedlicher Steuerberechnungen ergeben. Wird der Liquidationsgewinn zum übrigen Einkommen gerechnet, kann wegen der Progression die Steuer auf den Liquidationsgewinnen höher ausfallen als die auf einem vergleichbaren Kapitalgewinn getrennt veranlagte Kapitalgewinnsteuer. Dem steht im Kanton Graubünden eine Milderung des Steuertarifs bei Liquidationsgewinnen gegenüber, vgl. Art. 42 Abs. 1 StG GR. Der Kanton Zürich begrenzt die Progression auf einen Steuersatz von 10 %, vgl. §32 Abs. 5 StG ZH.

196) Vgl. David S 100.

197) Vgl. vorne S 43 f.

schaft vorsehen¹⁹⁸, bleibt nur die Möglichkeit, den Gesellschafter von der Kapitalgewinnsteuer zu entlasten. Die Veranlagungspraxis müsste der Berechnung des steuerbaren Kapitalgewinnes den Verkehrswert der Unternehmung im Moment der Umwandlung als Anschaffungswert der Beteiligungen zugrunde legen. Diese Lösung vermag bei einem unmittelbar nach der Umwandlung erfolgenden Verkauf der Beteiligungen wiederum nicht zu genügen. Wird als Kapitalgewinn nur der den Verkehrswert der Unternehmung übersteigende Erlös besteuert, können die stillen Reserven im Umfang der Differenz zwischen Buchwert und Verkehrswert ebenso steuerfrei realisiert werden, wie wenn eine Kapitalgewinnsteuer nicht erhoben würde. Das Problem der Besteuerung der übernommenen stillen Reserven bei Verkauf der Beteiligungen kurz nach der Umwandlung besteht trotz der Kapitalgewinnbesteuerung weiter. Sollen bei einer Umwandlung die stillen Reserven unversteuert von der Kapitalgesellschaft übernommen, eine massiv höhere Steuerbelastung jedoch vermieden werden, ist daher die Kapitalgewinn- bzw. Beteiligungsgewinnsteuer mit einer Karenzfristlösung in der Art des Schaffhauser-Modells¹⁹⁹ zu kombinieren.

Die andere Möglichkeit besteht darin, die wegen des Steuer-
aufschubes entgangene Liquidationsgewinnsteuer beim Gesellschafter sicherzustellen. Dies wäre m.E. die dogmatisch beste Lösung. Die im Fall der Umwandlung sich entgegenstehenden Prinzipien, das Liquidations- und das Realisationsprinzip, können beide berücksichtigt werden.

In einem ersten Schritt wird die Personengesellschaft normal liquidiert. Die Aktiven und Passiven werden aufgewertet und zu Verkehrswerten an die Kapitalgesellschaft veräußert. Der

198) Vgl. vorne S 78 N 190.

199) Vgl. vorne S 72.

in der Schlussbilanz ausgewiesene Liquidationsgewinn ist grundsätzlich von den Gesellschaftern anteilmässig zu versteuern.

Im zweiten Schritt kommt das Realisationsprinzip zur Anwendung. Wird der anlässlich der Liquidation der Personengesellschaft buchmässig ausgewiesene Liquidationsgewinn auch tatsächlich realisiert? Vorne wurde ausgeführt, eine Liquidation sei zwar geeignet, die Realisation stiller Reserven auszulösen, zwingend sei die steuerliche Abrechnung jedoch nur, wenn tatsächlich stille Reserven realisiert worden seien, ansonsten könne die Besteuerung stiller Reserven aufgeschoben werden²⁰⁰. Das gilt nicht nur für die Liquidation, sondern für jeden grundsätzlich steuerbaren Vermögensübergang, also auch im Fall des hier zur Diskussion stehenden Ueberganges von Geschäfts- ins Privatvermögen des Gesellschafters. Der Steueraufschub ist zu gewähren, wenn das Entgelt nicht frei verfügbar ist, die stillen Reserven nicht in einen steuerfreien Bereich überführt werden, und die Vermögensübertragung zum Buchwert erfolgt²⁰¹. Da nach einer Umwandlung das Entgelt für den Gesellschafter in Form von Beteiligungen gebunden bleibt, kann trotz der Aufwertung der Buchwerte in der Liquidationsbilanz die Steuer aufgeschoben werden. Die Besteuerung des Liquidationsgewinnes bleibt gewährleistet, wenn bei einer späteren Veräusserung der Buchwert der Unternehmung vor der Umwandlung als Anschaffungswert der Beteiligungen der Berechnung des steuerbaren Kapitalgewinnes zugrunde gelegt wird.

Die unversteuerten Reserven bleiben nach ihrem Uebergang ins Privatvermögen allerdings nur dann in vollem Umfang steuerbar, wenn sämtliche Kapitalgewinne auf Beteiligungen steuer-

200) Vgl. vorne S 40 f.

201) Vgl. vorne S 46 f.

lich erfasst werden und nicht nur Gewinne, welche auf einer Mindestbeteiligung von 20 % des Grund- oder Stammkapitals erzielt werden.

6. Lösungsmöglichkeiten de lege ferenda

a) Ergänzung der Beteiligungsgewinnsteuer gemäss Entwurf zum StHG

Unterliegen der Beteiligungsgewinnsteuer nur Gewinne aus der Veräusserung von Vermögensrechten des Privatvermögens, die mit einer wesentlichen Beteiligung verbunden sind, welche mindestens 20 % des Grund- oder Stammkapitals ausmacht, muss an der Uebernahme der stillen Reserven durch die Kapitalgesellschaft und damit an der Buchwertübertragung von Aktiven und Passiven festgehalten werden. Nur so ist gewährleistet, dass unabhängig von den Beteiligungsverhältnissen die in der Personengesellschaft gebildeten un versteuerten Reserven nach der Umwandlung gleichmässig steuerlich erfassbar bleiben. Der Berechnung des Beteiligungsgewinnes bei Veräusserung der Anteile durch den Gesellschafter ist als Anschaffungswert der Verkehrswert zur Zeit der Umwandlung zugrunde zu legen. Um zu verhindern, dass die stillen Reserven im Umfang der Differenz zwischen Buchwert und Verkehrswert durch Verkauf der Gesellschaftsanteile kurz nach der Umwandlung steuerfrei realisiert werden können, ist die Regelung der Umwandlung einer Personen- in eine Kapitalgesellschaft mit einer Karenzfristlösung im Sinn des Schaffhauser-Modells²⁰² zu ergänzen. Die Karenzfrist wäre auf fünf Jahre anzusetzen²⁰³. Bei Veräusserung der Beteiligung innerhalb der Frist wäre rückwirkend auf den Zeitpunkt der Umwandlung die Liquidationsgewinnsteuer zu erheben, unabhängig von der Grösse der Beteiligung des veräussernden Gesellschafters. Der Kapitalgesellschaft wäre in der Folge erlaubt, ihre Steuerbilanz

202) Vgl. vorne S 72.

203) Vgl. Reich, StR 33 S 506.

zu korrigieren und rückwirkend die übernommenen Aktiven und Passiven zu Verkehrswerten einzusetzen. Bei Veräusserung einer wesentlichen Beteiligung nach einer Besitzesdauer von mehr als fünf Jahren ist nur noch der den Verkehrswert zur Zeit der Umwandlung übersteigende Gewinn der Beteiligungsge-
winnsteuer zu unterwerfen²⁰⁴.

b) Karenzfristregelung bei Fehlen einer Kapitalgewinnsteuer

Soll auf eine Besteuerung privater Kapitalgewinne verzichtet werden, ist für den Fall der Veräusserung der Gesellschafts-
anteile kurz nach der Umwandlung eine Regelung in der Art des Schaffhauser-Modells²⁰⁵ ausdrücklich gesetzlich fest-
zulegen²⁰⁶. Die Karenzfrist ist allerdings auf fünf Jahre
zu begrenzen²⁰⁷. Zusätzlich ist das Recht der Kapitalge-
sellschaft festzuhalten, den Buchwert der übernommenen Akti-
ven und Passiven in dem Umfang rückwirkend steuerfrei aufzu-
werten, als die Gesellschafter stille Reserven realisiert
und als Liquidationsgewinn versteuert haben. Wichtig ist bei
dieser Lösung, dass die steuerlichen Auswirkungen der Ver-
äusserung nur eines Teils der Beteiligungen auf die übrigen
Gesellschafter und die Kapitalgesellschaft klargestellt wer-
den. Nach Art. 19 Abs. 2 StG SH sind die stillen Reserven
anteilmässig zu versteuern. In der Folge muss auch die Kapi-
talgesellschaft den Buchwert der übernommenen Aktiven und
Passiven entsprechend anteilmässig steuerfrei erhöhen können.

c) Einführung einer modifizierten Kapitalgewinnsteuer

De lege ferenda die beste Lösung ist m.E., sämtliche Ver-
äusserungsgewinne auf Vermögenswerten, welche mit Anteilen

204) Vgl. ablehnende Kritik bei Zuppinger/Böckli/Locher/
Reich S 110 ff.; Zuppinger, Steuerharmonisierung S 28 ff.

205) Vgl. vorne S 72.

206) Vgl. Zuppinger/Böckli/Locher/Reich S 117; Reich S 274.

207) Vgl. Reich, StR 33 S 506.

an einer Kapitalgesellschaft verbunden sind, einer Kapitalgewinnsteuer zu unterwerfen. Steuertarif und Berechnungsart von Liquidations- und Kapitalgewinnsteuer müssen dabei so koordiniert werden, dass Liquidationsgewinn und Kapitalgewinn bei gleicher Grösse mit der gleich hohen Steuer belastet werden. Im Umwandlungsfall sind die stillen Reserven unversteuert in die Kapitalgewinnberechnung des Gesellschafters zu überführen, während die Kapitalgesellschaft Aktiven und Passiven zum Verkehrswert übernehmen kann²⁰⁸.

Die allgemeine Kapitalgewinnsteuer ist so zu modifizieren, dass ihr nur jene Gewinne aus Veräusserung von Privatvermögen unterliegen, deren Besteuerung auch aus verwaltungsökonomischer Sicht vertretbar ist. Unter diesem Aspekt steht der Erfassung von Veräusserungsgewinnen auf Vermögenswerten, welche mit Anteilen an einer Kapitalgesellschaft verbunden sind, nichts entgegen²⁰⁹. Die Beschränkung der Steuerpflicht auf eine Mindestbeteiligung von 20 % ist nicht notwendig. Aus verwaltungsökonomischen Gründen wäre vielleicht eine Beschränkung auf eine Mindestbeteiligung von 2 %, im äussersten Fall 5 % noch vertretbar²¹⁰. Anstatt mittels einer solchen Prozentklausel wäre ein unverhältnismässiger Veranlagungsaufwand m.E. eher zu vermeiden, indem bei Gewinnen, die einen bestimmten Betrag (z.B. Fr. 2'000.--) nicht übersteigen, keine Steuer erhoben wird.

d) Beurteilung

Eine Beteiligungsgewinnsteuer, wie sie der Kanton St. Gallen kennt, und der Entwurf zum Rahmengesetz für die Steuerharmonisierung vorsieht, kann die bei der Umwandlung einer Per-

208) Nähere Beschreibung vorne S 82 f.

209) Die Kantone Bern und St. Gallen besteuern ausschliesslich Gewinne auf Wertpapieren bzw. Beteiligungen, vgl. Art. 77 StG BE; Art. 34 StG SG; Zuppinger, StR 31 S 49.

210) Vgl. David S 77 ff.

sonen- in eine Kapitalgesellschaft auftauchenden Probleme nicht lösen. Die sowohl im Fall einer solchen Beteiligungsgewinnsteuer, wie auch bei völligem Fehlen einer Besteuerung privater Kapitalgewinne notwendige Karenzfristlösung ermöglicht bei einer Veräusserung der Gesellschaftsanteile innerhalb der fünfjährigen Frist nach der Umwandlung die übernommenen stillen Reserven sachgemäss zu besteuern. Nach Ablauf dieser Frist allerdings präsentiert sich die Situation so, als hätte bei der Umwandlung steuerlich keine Liquidation stattgefunden²¹¹. Nachteilig ist zudem, dass jede Aenderung der Beteiligungsverhältnisse, auch bei nur einem von mehreren Gesellschaftern, innerhalb der Karenzfrist sich auf die übrigen Gesellschafter und die Kapitalgesellschaft auswirkt. Das ist die Folge des inneren Widerspruchs dieser Lösung, welcher darin besteht, dass als zwingende Voraussetzung des Steueraufschubs die latente Steuerlast auf ein anderes Steuersubjekt, die Kapitalgesellschaft, übergeht, dennoch der Gesellschafter als ehemaliges Steuersubjekt weiterhin bis Ablauf der Frist von dieser latenten Steuerlast persönlich betroffen sein soll.

Demgegenüber geht die vorgeschlagene Lösung mittels einer modifizierten Kapitalgewinnsteuer konsequent von der steuerlichen Liquidation der Personengesellschaft aus. Die Aufwertung auf den Verkehrswert bewirkt, dass die Kapitalgesellschaft nicht mit stillem Agio gegründet werden muss und in der Folge höhere Abschreibungen tätigen kann. Der Liquidationsgewinn wird im Moment der Umwandlung ausgewiesen und ist steuerbar, doch wird der Steuerbezug beim Gesellschafter aufgeschoben. Die latente Steuerlast bleibt damit anteilmässig im Herrschaftsbereich desselben Steuersubjektes. Bei einer späteren Veräusserung der Beteiligungen durch den Ge-

211) Steuerlich liegt jedoch Liquidation vor, vgl. vorne S 39.

sellschafter unterliegen die stillen Reserven wie unter der Personengesellschaft steuerlich einer wirtschaftlichen Einfachbelastung. Der entscheidende Vorteil dieser Lösung liegt aber darin, dass Kapitalgesellschaft und Gesellschafter nach der Umwandlung steuerlich nicht mehr miteinander verquickt sind. Das Kriterium der gleichbleibenden Beteiligungsverhältnisse als Voraussetzung eines Steueraufschubs gilt nur noch für die Umwandlung selbst. Ist diese einmal vollzogen, kann ein Gesellschafter seine Anteile veräussern, ohne dass dies steuerliche Auswirkungen auf die übrigen Gesellschafter oder die Kapitalgesellschaft hat. dies steuerliche Auswirkungen auf die übrigen Gesellschafter oder die Kapitalgesellschaft hat.

D. Besonderheiten bei der Ueberführung der Geschäftsgrundstücke

Die im Zusammenhang mit der Ueberführung von Geschäftsgrundstücken anlässlich einer Umwandlung auftauchenden besonderen Fragen hat Grossmann im Rahmen seiner Dissertation "Die Besteuerung von Gewinnen auf Geschäftsgrundstücken"²¹² untersucht. Wir verweisen auf diese Arbeit und beschränken uns hier darauf, die wesentlichen Punkte kurz darzulegen.

Die in der Schweiz bestehenden verschiedenartigen gesetzlichen Regelungen zur steuerlichen Erfassung von Gewinnen auf Geschäftsgrundstücken basieren auf zwei Haupttypen²¹³. Nach dem einen Besteuerungsmodus, von Grossmann als 'St. Galler System' bezeichnet, stellen Gewinne auf Geschäftsgrundstücken normale Geschäftsgewinne dar und werden als solche von der Einkommens- bzw. Ertragssteuer erfasst. Diese Lösung

212) Vgl. Grossmann, insbesondere S 205 ff.

213) Vgl. Grossmann S 66; Zuppinger, StR 31 S 59; daneben bestehen Mischformen.

kennen der Bund und die überwiegende Zahl der Kantone²¹⁴. Im Fall der Umwandlung ergeben sich hier keine zusätzlichen Probleme. Sind die vorne für die Einkommens- und Ertragssteuer dargelegten Voraussetzungen erfüllt, kann auch die Abrechnung über die auf den Geschäftsgrundstücken vorhandenen stillen Reserven aufgeschoben werden. Notwendig ist dabei eine klare Abgrenzung von Geschäfts- und Privatvermögen²¹⁵.

Komplizierter liegen die Verhältnisse beim zweiten, 'Zürcher System' genannten²¹⁶ Besteuerungsmodus. Hier werden die Gewinne auf Geschäftsgrundstücken von einer speziellen Grundstücksgewinnsteuer erfasst²¹⁷. Im Gegensatz zur Regelung der Einkommens- und Ertragssteuer wird für die Ermittlung der Gewinne auf Geschäftsgrundstücken nicht auf den Buchwert, sondern auf den Anlagewert (Erwerbspreis und wertvermehrnde Aufwendungen) abgestellt²¹⁸. Liegt der Buchwert infolge Abschreibungen tiefer als der Anlagewert, führt das zu einer steuerlichen Aufteilung des Gewinnes. "Die Differenz zwischen Anlagewert (...) und tieferem Buchwert, die sog. Abschreibungsquote, unterliegt der Einkommenssteuer (Ertragsteuer), während der Unterschied zwischen Anlagewert und Verkaufserlös bzw. Verkehrswert, die sog. Wertzuwachsquote, das Objekt einer Spezialsteuer bildet"²¹⁹. Während für die Abschreibungsquote nach den Regeln über die Einkommens- und Ertragssteuer anlässlich der Umwandlung die Steuern aufgeschoben werden können, ist das für die der Spezialsteuer unterliegende Wertzuwachsquote problematisch. Die Grundstücksgewinnsteuer ist weitgehend als Objektsteuer aus-

214) Vgl. Grossmann S 67.

215) Vgl. Grossmann S 97.

216) Vgl. Grossmann S 73 f.

217) Vgl. Grossmann S 11 und S 74.

218) Vgl. Grossmann S 12; Zuppinger, StR 31 S 51 ff.

219) Grossmann S 74; vgl. Zuppinger, StR 31 S 59 f.

gebildet. Im Realisierungsbegriff des Grundstückgewinnsteuerrechts fehlt daher die auf das Steuersubjekt abstellende Bedingung, dass der Berechtigte über das Entgelt wirtschaftlich frei verfügen können muss²²⁰. Da nur auf das objektive Kriterium des entgeltlichen Ausscheidens eines Grundstückes aus dem Geschäftsvermögen bzw. der Verfügungsmacht des Steuerpflichtigen abgestellt wird, gilt im Fall der Umwandlung die Uebertragung der Geschäftsgrundstücke als steuerbare Realisation²²¹.

Dieses Ergebnis läuft dem unternehmenssteuerrechtlichen Interesse zuwider, die Umwandlung möglichst steuerneutral durchführen zu können²²². Einige Kantone lassen deshalb auch im System des Spezialsteuerrechts den Aufschub der Grundstückgewinnsteuer zu, sei es kraft ausdrücklicher gesetzlicher Regelung²²³, sei es über den Weg der Praxis, unter Anwendung von Begriffen und Argumentationen des Einkommenssteuerrechts. Diese zweite Lösung ist allerdings "systemfremd, erzeugt grosse Unsicherheit und ist dadurch in starkem Masse der Rechtssicherheit abträglich"^{224, 225}.

220) Vgl. Grossmann S 111.

221) Vgl. vorne S 27; Grossmann S 212 und S 223.

222) Vgl. Faist, ASA 38 S 494.

223) Vgl. z.B. Art. 161 Abs. 3 lit. d StG ZH.

224) Grossmann S 223.

225) Nach Art. 15 StHG können die Kantone wählen, nach welchem System sie Gewinne auf Geschäftsgrundstücken erfassen wollen. Unterwerfen sie solche Gewinne einer speziellen Grundstückgewinnsteuer, müssen sie alle im Unternehmenssteuerrecht vorgesehenen Tatbestände des Steueraufschubes übernehmen (Art. 15 Abs. 4 StHG), vgl. BBl III (1983) S 100 und S 103.

§5 VERMOEGENS- UND KAPITALSTEUER

Die Vermögenssteuer und die Kapitalsteuer werden hier zusammengefasst behandelt. Zwar wird das Steuerobjekt - das Reinvermögen des Steuerpflichtigen bei der Vermögenssteuer einerseits, das Eigenkapital der juristischen Person bei der Kapitalsteuer anderseits - auf unterschiedliche Weise ermittelt¹, doch funktionell tritt bei der Besteuerung der Kapitalgesellschaften die Kapitalsteuer an die Stelle der Vermögenssteuer natürlicher Personen².

I Stichtagbemessung

Die Vermögens- bzw. Kapitalsteuer ist eine Substanzsteuer. Die Steuerbemessung besteht darin, unabhängig von früheren Einschätzungen, zu einem bestimmten Zeitpunkt den Wert des Reinvermögens bzw. des steuerbaren Kapitals festzustellen³ (sog. Momentbemessung)⁴. Stichtag ist in der Regel der erste Tag der Steuerperiode oder dessen Vortag⁵. Änderungen und Schwankungen im Bestand des Vermögens, welche im Verlauf der Veranlagungsperiode eintreten, bleiben auf diese Weise unberücksichtigt⁶, es sei denn, die Veränderung sei derart gross, dass ein Zwischenveranlagungsgrund vorliegt.

Da bei dieser Momentbemessung unabhängig von früheren Veranlagungen und zwischenzeitlichen Veränderungen das an einem

1) Vgl. Höhn, Grundriss S 242 ff. und S 274 ff.

2) Vgl. Blumenstein, ASA 24 S 7.

3) Vgl. Blumenstein S 195.

4) Vgl. Blumenstein S 205.

5) Vgl. Höhn, Grundriss S 248 N 31 und S 276 N 9; nach Art. 22 Abs. 1 StHG bemisst sich das Vermögen nach dem Stand am Ende der Steuerperiode oder der Steuerpflicht.

6) Vgl. Grüninger/Studer S 418; Blumenstein S 205.

bestimmten Stichtag vorhandene Vermögen (bzw. Kapital) festgestellt und der Steuerberechnung zugrunde gelegt wird, können, anders als bei der Einkommens- und Ertragssteuer, keine latenten Steuerlasten entstehen, deren Behandlung im Moment einer Umwandlung einer Personen- in eine Kapitalgesellschaft Probleme bereiten könnten. Die Umwandlung löst also keine zusätzlichen Steuern auf dem Vermögen des Gesellschafters aus⁷.

II Auswirkungen der Umwandlung auf die Vermögens- und Kapitalsteuer

Mit der Umwandlung einer Personen- in eine Kapitalgesellschaft entsteht auch in bezug auf die Substanzbesteuerung des Geschäftsvermögens die wirtschaftliche Doppelbelastung. Mit ihrer Gründung wird die Kapitalgesellschaft selbst steuerpflichtig und muss auf dem Eigenkapital die Kapitalsteuer entrichten. Stichtag für die Steuerbemessung der ersten Steuerperiode ist dabei der Tag des Beginns der Steuerpflicht⁸. Dazu müssen die Gesellschafter ihren Gesellschaftsanteil weiterhin als Vermögen versteuern, wobei aber der Steuerbemessung, anstatt wie bisher direkt der Wert des Geschäftsvermögens, neu der Verkehrswert der Gesellschaftsanteile zugrundegelegt wird⁹. Es würde hier zu weit führen, auf die durch die unterschiedliche Art der Vermögensbewertung vor und nach der Umwandlung bewirkte Aenderung der Steuerbelastung näher einzutreten. Im Bund und in jenen Kantonen, in denen die Umwandlung beim Gesellschafter eine Zwischenveranlagung¹⁰ auslöst, wird die Aenderung der Ver-

7) Rohner hat sich daher nicht mit der Vermögenssteuer befasst, vgl. S 34 oben.

8) Vgl. Höhn, Grundriss S 276 N 9; hinten S 105 ff.

9) Vgl. Höhn, Grundriss S 245 ff.

10) Zur Zwischenveranlagung der Vermögenssteuer vgl. Grüninger/Studer S 418.

mögensbewertung mit der Umwandlung wirksam, während z.B. im Kanton Aargau, wo keine Zwischenveranlagung vorgenommen wird¹¹, sich die Umwandlung erst beim nächstfolgenden ordentlichen Veranlagungszeitpunkt in der Vermögensbewertung auswirkt.

Bezüglich der im Verhältnis zur Einkommens- und Ertragssteuer untergeordneten¹² Vermögens- und Kapitalsteuer hat es nur dann einen Sinn, sich möglichst steuergünstig zu verhalten, wenn sich dadurch die einkommens- bzw. ertragssteuerliche Belastung nicht erhöht. Obwohl steuerlich anerkannte stille Reserven in vielen Kantonen von der Kapitalsteuer nicht erfasst werden¹³, hat es daher keinen Zweck, auf den Moment der Umwandlung hin einen möglichst hohen Stand an stillen Reserven zu erstreben, um diese als stilles Agio in die Kapitalgesellschaft einzulegen¹⁴. Hingegen kann es interessant sein, einen Teil des Eigenkapitals der Personengesellschaft in Form eines Gesellschafterdarlehens in die Kapitalgesellschaft einzuführen. Eine solche Gesellschafterforderung stellt für die Kapitalgesellschaft Fremdkapital dar und gehört daher nicht zum steuerbaren Kapital. Erreicht allerdings das von den Gesellschaftern zur Verfügung gestellte Fremdkapital ein ungewöhnliches Mass, so dass diesem praktisch die wirtschaftliche Funktion von Eigenkapital zukommt, werden diese Gesellschafterdarlehen oft als verdecktes Eigenkapital dem steuerbaren Kapital zugerechnet¹⁵.

11) Auskunft des Steueramtes des Kantons Aargau, Sektion Buchprüfung, mit Schreiben vom 14.7.1982.

12) Vgl. Blumenstein S 138; Höhn, Grundriss S 242.

13) Vgl. Höhn, Grundriss S 275 N 6/7; Art. 80 Abs. 1 DBG.

14) Zur ertragssteuerlichen Behandlung eines stillen Agios siehe vorne S 59 f.

15) Vgl. Höhn, Grundriss S 275 N 8; Art. 81 Abs. 1 DBG.

§6 VERKEHRSSTEUERN

I Emissionsabgabe

A. Gründung durch Umwandlung ist abgabepflichtig

Die Emissionsabgabe ist eine Rechtsverkehrssteuer, welche auf der Begründung oder Erhöhung von Beteiligungsrechten an jeder Form von inländischen Kapitalgesellschaften und inländischen Genossenschaften erhoben wird¹. Nach Art. 41^{bis} Abs. 1 lit. a in Verbindung mit Abs. 2 BV steht das Recht zur Erhebung dieser Abgabe ausschliesslich dem Bund zu. Als Objektsteuer wird die Emissionsabgabe grundsätzlich ohne Berücksichtigung der Umstände der Gesellschaftsgründung oder der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Gesellschafter bzw. Gesellschaft erhoben². Der Abgabe unterliegen daher auch jene Kapitalgesellschaften, welche auf dem Weg der Umwandlung gegründet werden³. Dabei kommt gemäss Art. 9 Abs. 1 lit. a Stempelsteuergesetz in jenen Fällen, in denen eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft in eine andere Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft umgewandelt wird, ein tieferer Steuersatz (1 %) zur Anwendung. Diese Bestimmung trägt dem Umstand Rechnung, dass die bereits bestehende Unternehmung als wirtschaftliche Einheit keine Aenderung erfährt und dass von der anlässlich der Umwandlung untergehenden Kapitalgesellschaft bei ihrer seinerzeitigen Gründung ebenfalls die Emissionsabgabe erhoben worden war. Die Umwandlung einer Personen- in eine Kapitalgesellschaft hingegen wird stempelsteuerrechtlich wie eine gewöhnliche Sacheinlagegründung behandelt und der ordentliche Abgabesatz von

1) Vgl. Art. 5 Abs. 1 lit. a Stempelsteuergesetz.

2) Vgl. Höhn, Grundriss S 49 N 13; Vuille S 137.

3) Vgl. Schad S 93.

3 %⁴ berechnet, da bei der seinerzeitigen Gründung der Personengesellschaft keine Stempelabgaben erhoben wurden.

B. Ausschluss von Erlass und Stundung

In seinem Entscheid vom 17. Juli 1979 hatte sich das Eidg. Finanzdepartement⁵ mit der Frage zu befassen, ob bei der Umwandlung einer Personen- in eine Kapitalgesellschaft mit gleichzeitiger Sanierung der Unternehmung die Emissionsabgabe gestundet oder erlassen werden könne. Eine Kollektivgesellschaft war insbesondere wegen des schlechten Geschäftsganges bei zwei ausländischen Tochtergesellschaften derart in Bedrängnis geraten, dass als Alternativlösung zum Konkurs nur noch die Uebertragung des lebensfähigen Teils der Unternehmung auf eine neue Gesellschaft blieb. Zu diesem Zweck wurde eine Aktiengesellschaft gegründet, welche in der Folge um Erlass der Abgabe ersuchte, weil eine Sanierung vorliege⁶. Gemäss Praxis zum früher geltenden Bundesgesetz vom 15. Februar 1921 betreffend Erlass und Stundung von Stempelabgaben wurde die Emissionsabgabe auch in solchen Fällen erlassen, in denen ein Unternehmen unter Wahrung seiner wirtschaftlichen Identität seine Rechtsform änderte⁷. Seit Inkrafttreten des BG über die Stempelabgaben vom 27. Juni 1973 (Stempelsteuergesetz)⁸ schliesst jedoch der klare Wortlaut von Art. 12 diese Praxis zumindest in bezug auf die Umwandlung einer Personen- in eine Kapitalgesellschaft aus⁹. Dieser lautet: "Wenn bei der offenen oder stillen Sanierung einer Aktiengesellschaft, Kommanditaktiengesellschaft, Ge-

4) Vgl. Art. 8 Abs. 1 Stempelsteuergesetz.

5) Vgl. ASA 49 S 139 ff., Entscheid des Eidg. Finanzdepartementes vom 17. Juli 1979 i.S. H.AG.

6) Vgl. Eidg. Finanzdepartement, ASA 49 S 140.

7) Vgl. Eidg. Finanzdepartement, ASA 49 S 141 E 4 Abs. 1.

8) Inkrafttreten am 1.7.1974 gemäss BRB vom 30.10.1973 (AS 1974, 32).

9) Vgl. Eidg. Finanzdepartement, ASA 49 S 141 E 4 Abs. 2.

sellschaft mit beschränkter Haftung oder Genossenschaft die Erhebung der Emissionsabgabe eine offenbare Härte bedeuten würde, so soll die Abgabe gestundet oder erlassen werden." In den Genuss des Erlasses oder der Stundung können nur die im Gesetzestext abschliessend aufgezählten Kapitalgesellschaften kommen. Zudem ist Voraussetzung, dass der die Emissionsabgabe auslösende Mittelzufluss im Rahmen einer Sanierung der abgabepflichtigen Gesellschaft selbst erfolgt¹⁰. Nun ist es schon rein begrifflich ausgeschlossen, dass eine neu gegründete Gesellschaft Objekt einer Sanierung sein kann, weil eine solche ja den Fortbestand einer bestehenden, jedoch notleidend gewordenen Unternehmung sichern soll. Wird die Umwandlung einer Personen- in eine Kapitalgesellschaft mit einer Sanierung des Unternehmens verbunden, so geht es nicht darum, die neugegründete Kapitalgesellschaft, sondern die untergehende Personengesellschaft zu sanieren¹¹. Diese ist jedoch nicht abgabepflichtig und folgerichtig nach dem Wortlaut von Art. 12 Stempelsteuergesetz nicht berechtigt, den Erlass der Emissionsabgabe zu verlangen¹². Der Erlass oder die Ermässigung der Emissionsabgabe im Fall der Umwandlung wäre zudem mit der Gefahr verbunden, dass die Abgabe umgangen würde, indem zuerst eine Personengesellschaft gegründet und diese kurz darauf in eine Kapitalgesellschaft umgewandelt würde¹³. Ein Erlass der Emissionsabgabe gemäss Art. 12 Stempelsteuergesetz kommt daher bei der Umwandlung einer Personen- in eine Kapitalgesellschaft nicht in Frage.

C. Ermittlung der Bemessungsgrundlage

Die Emissionsabgabe wird vom Betrag, der der Gesellschaft oder Genossenschaft als Gegenleistung für die Beteiligungs-

10) Vgl. Eidg. Finanzdepartement, ASA 49 S 141 E 4 Abs. 1.

11) Vgl. Eidg. Finanzdepartement, ASA 49 S 142 E 5.

12) Vgl. Eidg. Finanzdepartement, ASA 49 S 141 f. E 4 Abs. 2 und 3.

13) Vgl. Schad S 93.

rechte zufließt, mindestens aber vom Nennwert, berechnet¹⁴. Diese Gegenleistung im Sinn des Gesetzes "umfasst den Gesamtbetrag der geldwerten (...) Leistung, welcher der Gesellschaft für die Einräumung der Beteiligungsrechte zu erbringen ist"¹⁵. Massgebend ist bei einer Sacheinlagegründung nach feststehender Praxis nicht der Buchwert, zu dem die Kapitalgesellschaft die Sachen übernimmt, sondern der Verkehrswert der Sachen im Zeitpunkt ihrer Einbringung. Im Fall der Umwandlung einer Personen- in eine Kapitalgesellschaft wird als Sacheinlage eine Unternehmung eingebracht. Bemessungsgrundlage ist hier der Verkehrswert der Unternehmung als Ganzes¹⁶. Für dessen Ermittlung kann in der Regel die "Wegleitung zur Bewertung von Wertpapieren ohne Kurswert für die Vermögenssteuer" nicht angewendet werden, da auf dem Gebiet der Stempelabgaben der jeweils unter unbeteiligten Dritten effektiv oder mutmasslich ausgehandelte Preis zu ermitteln ist¹⁷. Dabei sind neben dem Wert der dazugehörenden Sachen auch immaterielle Werte wie Patente, Lizenzen, Markenrechte, Konzessionen usw. zu berücksichtigen¹⁸. Die Berechnung eines Goodwills lehnt Schad jedoch mit der Begründung ab, der Goodwill sei eine derart unwägbare Grösse, dass deren Wert nur dann eindeutig feststellbar sei, wenn ein Erwerber dafür ein Entgelt bezahle. Dies sei bei einer Umwandlung nicht der Fall, weshalb der Einbezug des Goodwill in die Bemessungsgrundlage bedeuten würde, "dass damit Kapital besteuert wird, das auf recht vagen Schätzungen beruht und damit eher fiktiven als tatsächlichen Charakter besitzt".¹⁹ Die Praxis folgt dieser Argumenta-

14) Art. 8 Abs. 1 lit. a Stempelsteuergesetz.

15) Vuille S 139.

16) Vgl. BGE vom 13.10.1978 i.S. X. AG in ASA 48 S 345 E 3, mit Hinweisen auf frühere Entscheide; Höhn, Grundriss S 320 N 15.

17) Vgl. Praxis der Bundessteuern, Nachtrag 36, N 5 zu Art. 8 Stempelsteuergesetz.

18) Vgl. Schad S 93.

19) Schad S 93 f.

tion nicht. Gemäss einem nicht publizierten Entscheid der Eidg. Steuerverwaltung vom 24.8.1981 "ist bei der Bewertung des in eine AG eingebrachten Unternehmens - neben den offenen und stillen Reserven - auch der sog. Goodwill zu berücksichtigen."²⁰ Häufig jedoch wird nicht eigentlich ein Goodwill berechnet, sondern die "Chancen" der Unternehmung (bzw. Goodwill) werden berücksichtigt, indem der Ertragswert der Unternehmung in die schematische Berechnung des Verkehrswertes einbezogen wird gemäss folgender Formel:

$$\text{Verkehrswert} = \frac{\text{Substanzwert} + \text{Ertragswert}}{2}^{21}$$

Die Anwendung dieser Berechnungsformel ist allerdings dann problematisch, wenn der Geschäftsgang einer Unternehmung von Jahr zu Jahr grossen Schwankungen unterliegt und daher stark unterschiedliche Erträge ausgewiesen werden. Um zufällige Ertragsschwankungen auszugleichen, stellt die Eidg. Steuerverwaltung für die Ermittlung des Ertragswertes auf die Erträge von mindestens drei bis fünf Jahren ab²². Die Ermittlung des Verkehrswertes mittels schematischer Bewertung ist nur ein Behelf für jene Fälle, bei denen im geschäftlichen Verkehr erzielte Preise fehlen. Ein solchermassen errechneter Verkehrswert sollte den tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnissen möglichst nahe kommen. Haben jedoch entgeltliche Transaktionen stattgefunden, deren Preisansätze nach ihrem Zustandekommen und ihrer zeitlichen Nähe zum Moment der Einbringung der Unternehmung in die Kapitalgesellschaft als Ausdruck des Wertes angesehen werden können, welcher der Unternehmung im Verkehr zukommt, so ist für die Er-

20) Vgl. Praxis der Bundessteuern, Nachtrag 36, N 6 zu Art. 8 Stempelsteuergesetz.

21) Vgl. BGE vom 13.10.1978 i.S. X. AG in ASA 48 S 345 und S 346 E 5.

22) Telefonische Auskunft der Eidg. Steuerverwaltung vom 6.12.1982.

mittlung des Verkehrswertes von diesen tatsächlich bezahlten Preisen auszugehen²³.

II Warenumsatzsteuer

A. Voraussetzungen der Steuerpflicht

Wie bereits dargelegt, führt die Umwandlung einer Personen- in eine Kapitalgesellschaft zwangsläufig zur handelsrechtlichen Liquidation der Personengesellschaft, deren Aktiven und Passiven auf die neugegründete Kapitalgesellschaft übertragen werden. In dieser Uebertragung des Geschäftsvermögens kann ein Warenumsatz im Sinn von Art. 13 WUSTb gesehen werden, besonders da Abs. 2 der Bestimmung ausdrücklich festhält, der Besteuerung unterlägen auch Lieferungen im Liquidationsverfahren²⁴. Die eidgenössische Warenumsatzsteuer (WUST) ist als Einphasensteuer ausgestaltet²⁵. Der Wert der Waren wird dabei auf deren Weg zum Verbraucher nur einmal besteuert²⁶ und zwar, wenn ein Grossist im Sinn von Art. 9 - 9^{bis} WUSTb im Inland Waren liefert oder im Eigenverbrauch verwendet²⁷. Engroslieferungen an Grossisten sind von der Steuer befreit, sofern der Warenbezüger eine Grossistenerklärung im Sinn von Art. 14 Abs. 2 WUSTb abgibt²⁸. Aufgrund dieser spezifischen Ausgestaltung der Warenumsatzsteuer ist für die steuerlichen Auswirkungen der Umwandlungen entscheidend, ob die umzuwandelnde Unternehmung Grossist ist oder nicht²⁹.

23) Vgl. BGE vom 13.10.1978 i.S. X.AG in ASA 48 S 347 E 6; Praxis der Bundessteuern, Nachtrag 36, N 7 zu Art. 8 Stempelsteuergesetz.

24) Vgl. Metzger S 169 f. N 367; Schad S 87; Wellauer S 127 N 154 und S 190 f. N 289.

25) Vgl. Metzger S 44 ff. N 44 ff.; Höhn, Grundriss S 334 N 5.

26) Vgl. Höhn, Grundriss S 333 N 4.

27) Vgl. Art. 8 und Art. 13 ff. WUSTb.

28) Vgl. Art. 14 Abs. 1 lit. a WUSTb.

29) Vgl. Schad S 87.

Erfüllt die umzuwandelnde Personengesellschaft die Voraussetzungen als Grossist, so wird die auf dem Weg der Umwandlung entstehende Kapitalgesellschaft in der Regel ebenfalls Grossist sein. Normalerweise ändert bei der Umwandlung nur die Rechtsform, während anzunehmen ist, dass der Geschäftszweck und das Geschäftsvolumen im wesentlichen gleich bleiben, letzteres sich zumindest nicht verringern wird. Im speziellen Fall der Umwandlung einer Personen- in eine Kapitalgesellschaft wird sogar eher eine Erweiterung des Geschäftsvolumens beabsichtigt sein. Ist dem Geschäftsbetrieb schon unter der Rechtsform der Personengesellschaft Grossisteneigenschaft zugekommen, so wird ihm diese aufgrund Art. 9 Abs. 3 Satz 2 WUSTB auch unter der Rechtsform der Kapitalgesellschaft zukommen. Somit ist die Uebertragung des Geschäftes auf die Kapitalgesellschaft als Lieferung unter Grossisten anzusehen, welche gemäss Art. 14 Abs. 1 lit. a WUSTB steuerfrei ist³⁰.

Ist die umzuwandelnde Unternehmung nicht Grossist, wird die neu errichtete Kapitalgesellschaft meist ebenfalls nicht Grossist sein. Lieferungen unter Nichtgrossisten sind nicht steuerbar, so dass sich hier die Frage nach weiteren steuerrechtlichen Auswirkungen erübrigt³¹. Anders dagegen, wenn der Kapitalgesellschaft Grossisteneigenschaft zukommt. Hier kommt die Geschäftsübertragung von der umzuwandelnden Personengesellschaft auf die Kapitalgesellschaft der Lieferung eines Nichtgrossisten an einen Grossisten gleich. Die Kapitalgesellschaft kann als Grossist "für die Waren, die er nach Beginn der Steuerpflicht für den Wiederverkauf oder als Werkstoff für die gewerbsmässige Herstellung von Waren oder Bauwerken verwendet hat, von der nach den Art. 19 - 22 geschuldeten Steuer in Abzug bringen: Die Steuer, die sein

30) Vgl. Metzger S 212 ff. N 478, insbesondere N 491; Schad S 88.

31) Vgl. Schad S 88.

nicht als Grossist registrierter Lieferer auf der Einfuhr der Ware entrichtet oder auf dem Bezug der Ware einem Grossisten vergütet hat, sofern die Ware vom Nichtgrossisten ohne vorherige andere Verwendung weitergeliefert worden ist und die Vorbelastung der einzelnen Lieferung des Nichtgrossisten mindestens 10 Franken ausmacht"³². Die Kapitalgesellschaft kann die Steueranrechnung beanspruchen, wenn drei Voraussetzungen erfüllt sind. Zum einen muss es sich um Steuern handeln, die die Personengesellschaft als Nichtgrossist selber entweder bei der Wareneinfuhr entrichtet hat oder auf dem Weg der Ueberwälzung ihrem als Grossist steuerpflichtigen Lieferanten vergütet hat. Weiter darf sie die Waren nicht selbst schon gebraucht (konsumiert) haben, denn für Occasionswaren ist die Steueranrechnung ausgeschlossen. Schliesslich kann nur die effektiv auf den übernommenen Waren bestehende Vorbelastung angerechnet werden³³. Die Kapitalgesellschaft muss den Nachweis erbringen, dass diese Voraussetzungen erfüllt sind und der Eidgenössischen Steuerverwaltung den Antrag auf Steueranrechnung stellen³⁴.

B. Keine Steuernachfolge der Kapitalgesellschaft für bereits vor der Umwandlung verfallene Warenumsatzsteuern

Der die Steuernachfolge regelnde Art. 12 WUSTB enthält keine ausdrückliche Bestimmung, welche geeignet wäre, die Steuernachfolge bei einer Geschäftsübertragung von einer Personengesellschaft auf eine Kapitalgesellschaft zu ordnen. Herold ist in seinem "Kommentar zur eidgenössischen Warenumsatzsteuer" von 1941 noch der Meinung, Art. 181 OR sei analog anzuwenden. "Wie für zivilrechtliche wird auch für Steuerverbindlichkeiten der Uebernehmer haftbar, sobald die Uebernahme dem Fiskus mitgeteilt oder in öffentlichen Blättern

32) Art. 23 Abs. 1 lit. c WUSTB.

33) Vgl. Metzger S 281 ff. N 668/9; Wellauer S 339 f. N 645.

34) Vgl. Metzger S 282 N 670; Wellauer S 340 N 646.

angekündigt worden ist. Der bisherige Schuldner haftet solidarisch mit dem neuen noch während zwei Jahren, die für die Umsatzsteuern vom Ende des laufenden Kalendervierteljahres zu rechnen sind."³⁵ Die analoge Anwendung von Art. 181 OR wurde jedoch in der Folge von Lehre und Praxis nicht übernommen. 1976 hatte das Bundesgericht die Frage der Steuernachfolge für den Fall der Umwandlung einer Personen- in eine Kapitalgesellschaft zu entscheiden, wobei es mit verschiedenen Hinweisen auf die Literatur einlässlich die geltende Praxis darlegte³⁶. Das Gericht führte aus: "Art. 12 WUSTb lässt die Steuernachfolge für bestimmt umschriebene Tatbestände zu. Eine solche Vorschrift darf aber nach Lehre und Rechtsprechung nicht auf weitere, in ihr nicht genannte Fälle angewandt werden."³⁷ "Die Steuersukzession kommt ihrer Natur nach nur dann in Betracht, wenn das Steuersubjekt vor Erfüllung seiner Verpflichtungen wegfällt."³⁸ Für solche Fälle ist gemäss Gesetzestext auch die Steuernachfolge gemäss Art. 12 WUSTb vorgesehen. Eine natürliche Person fällt als Steuersubjekt nicht schon dadurch weg, dass sie ihr Geschäft veräussert, sondern erst mit ihrem Tod. Da die Inhaber der Personengesellschaft auch nach der Umwandlung als Steuersubjekt erfassbar bleiben, weist Art. 12 WUSTb in dieser Beziehung keine Lücke auf, die analog zu dessen Absatz 3 und Art. 181 OR auszufüllen wäre³⁹. Fehlt es so an der steuerrechtlichen Voraussetzung der Steuernachfolge, ist die Steuerverwaltung nicht befugt, den ausstehenden, noch unter der Rechtsform der Personengesellschaft verfallenen Steuerbetrag bei der Kapitalgesellschaft einzufordern, welche das Geschäft übernommen hat⁴⁰.

35) Herold S 66.

36) Vgl. Metzger S 343 N 865; BGE vom 1.6.1976 i.S. F.B. in ASA 45 S 539 ff.

37) BGE, a.a.O., ASA 45 S 541 E 1 lit. b/aa).

38) BGE, a.a.O., ASA 45 S 541 E 1 lit. b/bb).

39) Vgl. BGE, a.a.O., ASA 45 S 541 E 1 lit. b/bb).

40) Vgl. BGE, a.a.O., ASA 45 S 542 E 1 lit. b/cc).

III Handänderungssteuer

Die Handänderungssteuer ist eine Rechtsverkehrssteuer, welche von den meisten Kantonen erhoben wird. Gegenstand der Steuer ist die Uebertragung von Grundstücken⁴¹. Steuerauslösend ist der Verkehrsvorgang, grundsätzlich unabhängig von den tatsächlichen wirtschaftlichen Vorgängen und der Leistungsfähigkeit des Pflichtigen⁴². Gehören zum Geschäftsvermögen der Personengesellschaft auch Grundstücke, welche bei der Geschäftsübernahme mit Aktiven und Passiven im Rahmen des Umwandlungsverfahrens ebenfalls auf die Kapitalgesellschaft übertragen werden, findet zivilrechtlich ein Eigentümerwechsel statt. Da damit die Voraussetzungen für die Erhebung der Handänderungssteuer gegeben sind, wird auch im Fall der Umwandlung ohne Aenderung der Beteiligungsverhältnisse und mit gleichbleibenden wirtschaftlichen Gegebenheiten von der Erhebung der Handänderungssteuer nicht abgesehen⁴³. Das ist angesichts der Forderung nach Steuerfreiheit der Umwandlung unbefriedigend. Schad führt dazu aus: "Gerade die Umwandlung ist ein Musterbeispiel für eine Handänderung, bei der zwar rechtlich, nicht aber wirtschaftlich ein Wechsel eintritt. Es wäre daher angebracht, wenn im Falle der Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft auf die Erhebung der Handänderungsabgabe verzichtet würde."⁴⁴ Da die Handänderungssteuer als Rechtsverkehrssteuer nicht auf den wirtschaftlichen Erfolg, sondern auf den formellen Vorgang der Uebertragung eines Grundstückes abstellt, ist fraglich, ob im Fall der Uebertragung von Grundstücken anlässlich einer Umwandlung allein aufgrund der wirtschaftlichen Betrachtungsweise auf die Er-

41) Vgl. Höhn, Grundriss S 357 N 1 und N 2.

42) Vgl. Vuille S 141 f.; ders., SAG 39 S 152.

43) Vgl. Vuille S 141 f.

44) Schad S 91.

hebung der Abgabe verzichtet werden kann. Gerade hier sollte schon die Gesetzgebung die tatsächlichen wirtschaftlichen Vorgänge berücksichtigen, wie z.B. im Kanton Zürich geschehen. Der zürcherische Steuergesetzgeber hat in §180 lit. d StG ZH bestimmt, "Handänderungen infolge Umwandlung von Einzelfirmen, Personengesellschaften oder juristischen Personen ohne wertmässige Aenderung der Anteilsrechte der Beteiligten" seien von der Handänderungssteuer befreit. Diese Bestimmung schafft klares Recht und trägt der besonderen Situation der Umwandlung Rechnung⁴⁵.

45) Vgl. Schad S 90 ff.; Vuille S 142.

§7 ZEITPUNKT DER STEUERWIRKSAMKEIT DER UMWANDLUNG

I Problem

Die Einbringung der Unternehmung mit Aktiven und Passiven in eine neu zu gründende Kapitalgesellschaft anlässlich der Umwandlung erfolgt aufgrund einer Bilanz, welche der konstituierenden Versammlung¹ vorliegen muss². Da es bei Unternehmungen von gewisser Grösse aus zeitlichen Gründen ausgeschlossen ist, schon am letzten Tag einer Geschäftsperiode den Buchhaltungsabschluss mitsamt den notwendigen Bewertungen zu erstellen³, muss der Stichtag für die Erstellung der Uebernahmebilanz zwangsläufig auf einen früheren Zeitpunkt als die Gründungsversammlung gelegt werden⁴. Ihre Rechtspersönlichkeit erlangt die Kapitalgesellschaft schliesslich mit ihrer Eintragung ins Handelsregister⁵. Angesichts dieser, unter Umständen längere Zeit beanspruchenden Vorgänge fragt es sich, zu welchem Zeitpunkt die steuerrechtlichen Wirkungen der Umwandlung eintreten.

II Lösung der direkten Bundessteuer

Das Bundesgericht hatte 1946 bezüglich der direkten Bundessteuer für folgenden Fall den Zeitpunkt der Steuerwirksamkeit der Umwandlung festzustellen: Die Genossenschaft M. wurde am 11. Dezember 1941 gegründet und am 13. Dezember ins Handelsregister eingetragen. Sie übernahm rückwirkend auf den 1. Januar 1941 Aktiven und Passiven der M. AG, deren Ge-

1) Vgl. Art. 634 ff. und Art. 779 OR.

2) Vgl. Forstmoser S 300 N 32/33.

3) Vgl. Rohner S 68.

4) Vgl. Forstmoser S 300 N 34.

5) Vgl. Art. 643 Abs. 1 und Art. 783 Abs. 1 OR; Forstmoser S 363 N 113.

schäfte schon während des ganzen Jahres 1941 auf ihre Rechnung geführt wurde. Damals erkannte das Bundesgericht, es sei unter diesen besonderen Umständen auch in bezug auf die steuerrechtlichen Wirkungen auf die von den Beteiligten vereinbarte 'Rückwirkung' der Umwandlung abzustellen⁶. Heute dagegen wird eine rückwirkende Umwandlung vom Bundesgericht für die direkte Bundessteuer nicht mehr anerkannt.

Subjektiv steuerpflichtig wird die Kapitalgesellschaft erst mit ihrer zivilrechtlichen Entstehung. Da alle Formen von Kapitalgesellschaften als juristische Personen ihre Rechtspersönlichkeit erst mit dem Handelsregistereintrag erlangen, beginnt demgemäss ihre subjektive Steuerpflicht mit dem Tag des Handelsregistereintrages. Das gilt auch, wenn eine Kapitalgesellschaft durch Umwandlung einer Personengesellschaft entsteht. Der Tag des Handelsregistereintrages ist auch dann steuerrechtlich massgeblich, wenn die Umwandlung rückwirkend erfolgt und der Beginn des ersten Geschäftsjahres auf ein früheres Datum zurückverlegt wird⁷.

III Praxis der kantonalen Steuerverwaltungen

Die kantonalen Steuerverwaltungen befolgen in der Regel eine flexiblere Praxis. Sie lassen zu, dass die steuerrechtlichen Wirkungen der Umwandlung ab Jahresbeginn eintreten, wenn der Handelsregistereintrag innerhalb einer bestimmten Frist erfolgt⁸. So wurde nach zürcherischer Einschätzungspraxis bis vor kurzem ohne weiteres gestattet, dass die steuerrechtlichen Wirkungen auf den Zeitpunkt einsetzt, von dem

6) Vgl. BGE vom 12.4.1946 in ASA 15 (1947) S 38 ff.

7) Vgl. BGE 98 Ib 318; BGE vom 5.4.1974 in ASA 43 (1975) S 131 f.; Känzig, Kommentar 2.A. N 3 zu Art. 8 Abs. 1 und N 27 zu Art. 42 BdBSt.

8) Vgl. Forstmoser S 301 N 36.

an die neugegründete Kapitalgesellschaft die Geschäfte der Personengesellschaft übernahm, sofern der Handelsregistereintrag innerhalb von sechs Monaten nach dem Uebernahmedatum erfolgte⁹. Die Steuer-Rekurskommission I des Kantons Zürich rückte mit ihrem Entscheid vom 15. März 1979 von dieser Praxis ab. Die Steuerpflicht einer juristischen Person beginne sowohl nach dem Wortlaut von §13 Abs. 2 StG ZH wie auch nach der konstanten Rechtsprechung des Bundesgerichts zur direkten Bundessteuer mit deren Gründung. Unabdingbare Voraussetzung zur Erlangung der Rechtspersönlichkeit sei für die juristischen Personen die Eintragung im Handelsregister. Erst von diesem Moment an könne die Gesellschaft Rechte und Pflichten haben und damit steuerpflichtig sein. Massgebender Zeitpunkt für die Steuerwirksamkeit einer Umwandlung müsse daher der Tag des Handelsregistereintrages sein¹⁰. Masshardt kommt in seinen Bemerkungen zu diesem Entscheid ebenfalls zum Schluss, es sei grundsätzlich auf den Moment des Handelsregistereintrages abzustellen¹¹, doch sollte die flexible Praxis deshalb nicht schlechterdings aufgehoben werden. "Sie ist sicherlich solange nicht zu beanstanden, als die Rückwirkung nur für eine kurze Zeitspanne gilt und im gegenseitigen Einverständnis zwischen den beteiligten Steuerbehörden und dem Steuerpflichtigen vereinbart wird. Solche, auf Zweckmässigkeitsüberlegungen basierende Abmachungen können nicht als gesetzwidrig bezeichnet werden. Sie sind im Steuerrecht anders als in andern Rechtsgebieten

9) Vgl. Reimann/Zuppinger/Schärner N 7 zu §13 StG ZH; Zuppinger/Schärner/Fessler/Reich, Ergbd N 35 zu §61 StG ZH.

10) Vgl. Entscheid der Steuer-Rekurskommission I des Kantons Zürich vom 15.3.1979 mit Bemerkungen von Dr. Heinz Masshardt, Bern, in SAG 52 S 89 ff.; Ziff. 45 lit. a Dienst-anweisung zum StG ZH; Zuppinger/Schärner/Fessler/Reich, Ergbd N 7 zu §13 StG ZH.

11) Vgl. Bemerkungen zum in N 10 zit. Entscheid, SAG 52 S 91 lit. a/b.

sogar sinnvoll und vereinfachen das sonst eher komplizierte Einschätzungsverfahren ganz wesentlich."¹² In vernünftigen Rahmen ist eine den besonderen Umständen des Einzelfalles angepasste flexible Haltung aus veranlagungsökonomischen Gründen sinnvoll¹³, eine allgemeine Vorverschiebung des steuerlich massgebenden Gründungszeitpunktes ist dagegen abzulehnen¹⁴. In der Folge weigerte sich das kantonale Steueramt Zürich, wegen der mit dem Entscheid der Steuer-Rekurskommission I vom 15. März 1979 neu eingeleiteten Rechtsprechung seine flexible Einschätzungspraxis zu ändern¹⁵. In ihrem Entscheid vom 30. Juni 1982 überprüfte die Steuer-Rekurskommission daher ihre Rechtsprechung erneut und führte aus: "Das Beharren auf einer von der Rechtsmittelbehörde als gesetzwidrig bezeichneten Einschätzungspraxis weckt unter rechtsstaatlichen Gesichtspunkten Bedenken. Da die Rekurskommission jedoch nicht Aufsichtsbehörde über das Steueramt ist, kann sie die von ihr eingeleitete neue Rechtsprechung nicht generell, sondern nur im Streitfall durchsetzen. Da sich die Anerkennung einer rückwirkenden Umwandlung in aller Regel zugunsten des Steuerpflichtigen auswirkt, kommen derartige, von der Rekurskommission zu beurteilende Streitfälle nur selten, d.h. nur dort vor, wo die Einschätzungsbehörden die rückwirkende Umwandlung wegen Ueberschreitens der Karenzfrist und Verneinung eines 'Sonderfalles' ablehnen."¹⁶ Aus Gründen der speziellen Rechtsgleichheit ist deshalb auch im Streitfall die Einschätzungspraxis des kantonalen Steueramtes, Umwandlungen innerhalb der genannten Grenzen rückwirkend zuzulassen, zu beachten¹⁷.

12) Bemerkungen zum in N 10 zit. Entscheid, SAG 52 S 92.

13) Vgl. Rohner S 70 f.

14) Vgl. Bemerkungen zum in N 10 zit. Entscheid, SAG 52 S 92.

15) Vgl. Entscheid der Steuer-Rekurskommission I des Kantons Zürich vom 30. Juni 1982 in StR 38 S 48 N 3.

16) Vgl. in N 15 zit. Entscheid, StR 38 S 48 N 4, 1. Absatz.

17) Vgl. in N 15 zit. Entscheid, StR 38 S 48 N 4, 3. Absatz.

Dritter Teil: BESTEUERUNG EINER UMWANDLUNG BEI
 GLEICHZEITIGER TEILWEISER AENDERUNG DER
 BETEILIGUNGSVERHAELTNISSE

§8 EINLEITUNG

I Problem

Wie dargelegt, besteht eine wesentliche Voraussetzung für den Aufschub der steuerlichen Abrechnung über die stillen Reserven anlässlich der Umwandlung einer Personen- in eine Kapitalgesellschaft darin, dass die Beteiligungsverhältnisse unverändert bleiben. Die Erhebung der Liquidationsgewinnsteuer ist dann unproblematisch, wenn mit der Umwandlung der Personen- in eine Kapitalgesellschaft die ganze Unternehmung veräussert wird. Aendern sich die Beteiligungsverhältnisse jedoch nur teilweise, kann die steuerliche Abrechnung über die stillen Reserven zu denselben Schwierigkeiten führen, wie sie vorne für den Fall der reinen Umwandlung erwähnt sind¹. Es stellt sich somit die Forderung nach einer möglichst zurückhaltenden steuerlichen Belastung auch im Fall einer Umwandlung mit gleichzeitiger teilweiser Aenderung der Beteiligungsverhältnisse.

II Unterschiedliche Praxis in Bund und Kantonen

Bei einer reinen Umwandlung gewähren Bund und Kantone nach heute feststehender Praxis regelmässig den Aufschub der steuerlichen Abrechnung über die stillen Reserven. In bezug auf eine Umwandlung bei gleichzeitiger Aenderung der Beteiligungsverhältnisse herrscht hingegen grosse Unsicherheit.

1) Vgl. vorne S 34 f.

Diese Probleme stellen sich in der Praxis eher selten². Zudem sind die Ansichten in Fragen der Reservenrealisation bei Umstrukturierungen keineswegs einhellig³. In Bund und Kantonen wird eine stark unterschiedliche Praxis verfolgt, wie eine Anfrage bei verschiedenen Steuerämtern ergeben hat. Im folgenden werden einige Lösungsmöglichkeiten und Argumentationen besprochen.

-
- 2) Auskunft der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt mit Schreiben vom 19.1.1983.
 - 3) Auskunft des Steueramtes Zürich, Hauptabteilung Einschätzungsdienste II, mit Schreiben vom 31.1.1983.

§9 VORAUSSETZUNG UND UMFANG DER STEUERLICHEN ABRECHNUNG
UEBER DIE STILLEN RESERVEN BEI AENDERUNG DER
BETEILIGUNGSVERHAELTNISSE; PRAXIS VON BUND UND KANTONEN

I Keine Abrechnung bei minimaler Aenderung

Soll der Aufschub der Abrechnung über die stillen Reserven ohne jede Ausnahme nur dann gewährt werden, wenn die Voraussetzung gleichbleibender Beteiligungsverhältnisse erfüllt ist, müsste jede noch so kleine Aenderung zur Besteuerung der gesamten stillen Reserven führen. Dies wäre insbesondere in jenen Fällen stossend, in denen eine minimale Aenderung der Beteiligungsverhältnisse anlässlich der Umwandlung unumgänglich ist, weil sonst die für die Gründung einer Kapitalgesellschaft erforderliche Gründerzahl nicht erreicht würde. Darüber hinaus erscheint die steuerliche Abrechnung der stillen Reserven allgemein bei geringfügigen Veränderungen der Beteiligungsverhältnisse als unverhältnismässige Folge. Das unternehmerische Engagement der wesentlich beteiligten Inhaber des Unternehmens erfährt dadurch keine grundlegende Aenderung. Ihre finanziellen Mittel bleiben weiterhin in der Unternehmung gebunden. Aus der Unternehmung werden kaum Mittel frei, die zur Bezahlung der Steuern verwendet werden könnten. Schliesslich ist nicht einzusehen, weshalb ein Unternehmer, der sein unternehmerisches Engagement aufrechterhält, nur deshalb eine steuerliche Abrechnung über die stillen Reserven dulden muss, weil ein nicht ins Gewicht fallender Teil der Beteiligungen die Hand wechselt. Die Praxis verzichtet deshalb bei geringfügigen Aenderungen der Beteiligungsverhältnisse auf die steuerliche Abrechnung über die stillen Reserven¹.

1) Nach Auskunft des Département des Finances du Canton de Vaud, Administration cantonale des impôts, mit Schreiben vom 3.3.1983, wurde diese Praxis im Kanton Waadt nicht übernommen. "Si la transformation fait intervenir une

Unter minimaler Aenderung der Beteiligungsverhältnisse wird allerdings nicht überall dasselbe verstanden, wie eine Umfrage bei verschiedenen kantonalen Steuerämtern ergeben hat. Im Kanton Basel-Stadt würden "tatsächlich unbedeutende Verschiebungen innerhalb der bisherigen Beteiligten" oder zur "Erfüllung der gesetzlichen Vorschrift über die Anzahl der Aktionäre bei der Gründung (...) einen Steueraufschub nicht in Frage stellen. Dabei darf es sich aber wirklich nur um unwesentliche, geringfügige und nicht ins Gewicht fallende Veränderungen handeln, was im Einzelfall geprüft wird."² Ebenso toleriert die Praxis des Kantons Zürich eine geringfügige Aenderung der Beteiligungsverhältnisse³. Im Bund bleiben "unbedeutende" Aenderungen der Beteiligungsverhältnisse ohne steuerliche Folgen⁴. Die Kantone Aargau⁵ und Baselland⁶ setzen eine feste Toleranzgrenze fest. Sie lassen eine Aenderung in den Beteiligungsverhältnissen bis zu 10 % zu, ohne über die stillen Reserven der Personengesellschaft abzurechnen. Das dürfte allerdings allgemein die grösstmögliche Aenderungsquote sein, die steuerlich zugelassen wird⁷.

modification dans la proportion de la participation à l'entreprise elle doit alors être effectuée à la valeur vénale, l'impôt sur les réserves latentes étant prélevé; l'impôt de liquidation est calculé sur l'ensemble du patrimoine de la société de personnes. Il n'y a pas d'exception."

- 2) Auskunft der Steuerverwaltung Basel-Stadt mit Schreiben vom 19.1.1983. Eine ähnliche Praxis befolgt der Kanton Zug laut Auskunft der Kantonalen Steuerverwaltung Zug mit Schreiben vom 20.7.1983.
- 3) Vgl. Zuppinger/Schärrer/Fessler/Reich, Ergbd N 424 zu §19 lit. b StG ZH.
- 4) Auskunft der Eidgenössischen Steuerverwaltung, Hauptabteilung direkte Bundessteuer, mit Schreiben vom 15.2.1983.
- 5) Auskunft des Steueramtes des Kantons Aargau, Sektion Buchprüfungen, mit Schreiben vom 18.1.1983.
- 6) Auskunft der Steuerverwaltung Baselland mit Schreiben vom 14.2.1983.
- 7) Die Kantonale Steuerverwaltung St. Gallen erachtet die Toleranzgrenze von 10 % als zu hoch angesetzt (telefonische Auskunft vom 5.4.1983, bestätigt am 25.1.1984).

II Praxis der steuerlichen Abrechnung bei wesentlicher Aenderung der Beteiligungsverhältnisse

A. Abrechnung über die gesamten stillen Reserven der Personengesellschaft

Wechselt bei einer Umwandlung nur ein Teil der Beteiligungen die Hand, ist das Erfordernis der gleichbleibenden Beteiligungsverhältnisse nicht mehr erfüllt. Damit fehlt es an einer wesentlichen Voraussetzung für den Aufschub der steuerlichen Abrechnung über die stillen Reserven⁸. Deshalb rechnen z.B. die Kantone Zürich⁹, Aargau¹⁰, Baselland¹¹ und Waadt¹² auch bei nur teilweiser Aenderung der Beteiligungsverhältnisse über die gesamten stillen Reserven steuerlich ab. Hier kann es vorteilhaft sein, unmittelbar vor der eigentlichen Umwandlung eine Aenderung im Bestand der Personengesellschafter vorzunehmen und die Umwandlung in eine Kapitalgesellschaft erst anschliessend vorzunehmen. Steuerlich werden dabei die Regeln bei Eintritt und Austritt von Personengesellschaftern angewendet¹³.

8) Vgl. vorne S 46 f.

9) Auskunft des Kantonalen Steueramtes Zürich, Hauptabteilung Einschätzungsdienste II, mit Schreiben vom 31.1.1983; vgl. Zuppinger/Schärrier/Fessler/Reich, Ergbd N 422 a - c zu §19 lit. b StG ZH.

10) Auskunft des Steueramtes des Kantons Aargau, Sektion Buchprüfungen, mit Schreiben vom 18.1.1983.

11) Auskunft der Steuerverwaltung Baselland mit Schreiben vom 14.2.1983.

12) Auskunft des Département des Finances du Canton de Vaud, Administration cantonale des impôts, mit Schreiben vom 3.3.1983.

13) Auskunft des Kantonalen Steueramtes Zürich, Hauptabteilung Einschätzungsdienste II, mit Schreiben vom 31.1.1983.

B. Anteilmässige Besteuerung der stillen Reserven beim veräussernden Gesellschafter

Der Bund¹⁴ rechnet über die stillen Reserven nur anteilmässig im Umfang jener Quote der Beteiligungsrechte ab, die die Hand wechselt. Ebenso besteuern z.B. die Kantone Zug¹⁵, Basel-Stadt¹⁶, St. Gallen¹⁷ und Schaffhausen¹⁸ die stillen Reserven bei Aenderung der Beteiligungsverhältnisse nur anteilmässig. Soweit ein Steueraufschub nicht in Frage kommt, weil die Beteiligungsverhältnisse verändert werden, treten nach Meinung der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt die gleichen steuerlichen Folgen ein, wie wenn die Beteiligungsverhältnisse innerhalb der Personenunternehmung ohne gleichzeitige Umwandlung in eine andere Rechtsform geändert worden wären. Obwohl aus rechtlicher Sicht dabei eine Veräusserung vorliege, sei nicht die Umwandlung ausschlaggebend, sondern die wirtschaftliche Realisierung vorhandener stiller Reserven durch einen oder mehrere der bisherigen Beteiligten. Die durch die Aenderung der Beteiligungsverhältnisse betroffenen Teilhaber realisierten Mehrwerte und würden dafür steuerpflichtig. Wenn von mehreren Teilhabern nur einer die ganze oder einen Teil seiner Beteiligung veräussere, dürfe sich die Abrechnung der stillen Reserven auf diesen Beteiligten bechränken¹⁹.

14) Auskunft der Eidgenössischen Steuerverwaltung mit Schreiben vom 15.2.1983.

15) Auskunft der Kantonalen Steuerverwaltung Zug mit Schreiben vom 20.7.1983.

16) Auskunft der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt mit Schreiben vom 19.1.1983.

17) Telefonische Auskunft der Kantonalen Steuerverwaltung St. Gallen vom 5.4.1983.

18) Vgl. Art. 19 Abs. 2 StG SH.

19) Auskunft der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt mit Schreiben vom 19.1.1983.

III Steueraufschub bei Vorliegen besonderer Verhältnisse

Liegen bestimmte Umstände vor, gewähren einzelne Kantone den Steueraufschub auch dann, wenn die Beteiligungsverhältnisse im Zug der Umwandlung wesentlich ändern. Von Kanton zu Kanton werden Form und Umstände, für die die Steuererleichterung gewährt wird, auf unterschiedliche Weise berücksichtigt. Nachstehend werden einige in einzelnen Kantonen privilegierte Tatbestände beschrieben.

A. Mitarbeiterbeteiligung

1. Ausgabe von Aktien an Mitarbeiter im Rahmen einer Umwandlung

Basel-Stadt unterstützt Unternehmungen, die bestrebt sind, ihre Mitarbeiter als Gesellschafter an der Unternehmung zu beteiligen. Die kantonale Praxis möchte dann keine steuerlichen Folgen beim bisherigen In- oder Teilhaber eintreten lassen, wenn anlässlich der Umwandlung die Möglichkeit der Mitarbeiterbeteiligung in Form von echten Mitarbeiteraktien geschaffen wird. Diese Steuererleichterung wird gewährt, wenn zwar die Toleranzgrenze einer unwesentlichen, geringfügigen und nicht ins Gewicht fallenden Veränderung überschritten wird, die Mitarbeiterbeteiligung 10 % jedoch nicht übersteigt. Kann der Mitarbeiter die Aktien zu einem Vorzugspreis erwerben, muss er sich die Vergünstigung als Einkommen aus dem Arbeitsverhältnis anrechnen lassen und versteuern²⁰. Im Gegensatz zum Kanton Basel-Stadt wird in den Kantonen Aargau und Baselland die Mitarbeiterbeteiligung im Rahmen der Umwandlung in eine Kapitalgesellschaft steuerlich nicht privilegiert. Da diese Kantone jedoch Änderungen der Beteiligungsverhältnisse bei der Umwandlung bis 10 % ohnehin

20) Auskunft der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt mit Schreiben vom 19.1.1983.

steuerfrei zulassen, können in diesem Rahmen auch Mitarbeiter ohne steuerliche Folgen beteiligt werden.

2. Neubeteiligung von aktiv im Betrieb mitarbeitenden Familienmitgliedern

Steuerlich privilegiert werden im Kanton Aargau Aenderungen der Beteiligungsverhältnisse, wenn im Rahmen der Umwandlung aktiv mitarbeitende Familienmitglieder neu an der Unternehmung beteiligt werden. Sofern die Beteiligung auf der Basis der Buchwerte erfolgt, der veräussernde Gesellschafter also keine stillen Reserven für sich realisiert, wird auch der Uebergang von Beteiligungsquoten steuerfrei zugelassen, welche die Toleranzgrenze von 10 % übersteigen²¹.

B. Steueraufschub bei Aenderung der Beteiligungsverhältnisse im Rahmen eines Erbvorbezuges oder einer Schenkung

Die meisten Steuergesetze verzichten auf die Abrechnung über die stillen Reserven, wenn im Fall des Todes des Geschäftsinhabers der Erbe das Geschäft zu Buchwerten übernimmt und weiterführt²². Eine besondere Situation liegt indessen vor, wenn im Rahmen der Planung der Geschäftsnachfolge der Teilhaber einer Personengesellschaft anlässlich deren Umwandlung in eine Kapitalgesellschaft seine Beteiligung ganz oder teilweise auf einen Erben überträgt, dieser also in den Genuss eines Erbvorbezuges kommt. Nach Reich ist der Begriff des Erbvorbezuges nicht vollständig geklärt, doch lasse er sich umschreiben als "Vertrag, welchen der Veräusserer mit Rücksicht auf die Person des Erwerbers als gesetzlicher Erb-anwärter abschliesst und demzufolge auf ein Entgelt ganz

21) Auskunft des Steueramtes des Kantons Aargau, Sektion Buchprüfungen, mit Schreiben vom 18.1.1983.

22) Vgl. Reich S 153; Reimann/Zuppinger/Schärrer, N 401 zu §19 lit. b StG ZH; Känzig, Kommentar 2.A. N 246 zu Art. 21 Abs. 3 BdBSt; Weidmann, Wegweiser S 78.

oder teilweise verzichtet."²³ Darin sind die wesentlichen Merkmale des steuerrechtlichen Begriffes der Schenkung enthalten²⁴. Der Erbvorbezug wird denn auch steuerrechtlich entsprechend der Schenkung behandelt²⁵.

Im Fall der Schenkung eines eine betriebliche Einheit bildenden Teils oder einer ganzen Unternehmung verzichtet die heutige Praxis auf die steuerliche Abrechnung über die stillen Reserven, sofern der Beschenkte die Buchwerte unverändert übernimmt. Ebensowenig wird im Fall des Erbvorbezuges die Abrechnung über die stillen Reserven vorgenommen²⁶. Allerdings sei hier darauf hingewiesen, dass der Beschenkte oder Empfänger eines Erbvorbezuges für die unentgeltliche Abtretung der Schenkungssteuer unterworfen wird²⁷.

C. Genereller Steueraufschub, wenn die Veräusserung der Beteiligungen zu Buchwerten erfolgt

Nach Art. 27a Abs. 1 lit. a StG BE unterbleibt bei der Umwandlung einer Personen- in eine Kapitalgesellschaft die steuerliche Abrechnung über die stillen Reserven, wenn der Geschäftsbetrieb unverändert weitergeführt wird und die Beteiligungsverhältnisse im wesentlichen gleich bleiben. Nach Abs. 2 derselben Bestimmung bleibt die Besteuerung von buchmässigen Aufwertungen und Ausgleichsleistungen vorbehalten. Da bei einem Erbvorbezug der Veräusserer für sich keinen Erlös erzielt, wird entsprechend dem Realisationsprinzip über

23) Reich S 153.

24) Vgl. Reimann/Zuppinger/Schärrer, N 15 zu Art 24 StG ZH.

25) Vgl. Reich S 153 f.; Reimann/Zuppinger/Schärrer, N 308 zu §19 lit. b StG ZH; Auskunft der Kantonalen Steuerverwaltung Bern, Inspektorat Industrie, Gewerbe und Handel, mit Schreiben vom 28.1.1983.

26) Vgl. Reimann/Zuppinger/Schärrer, N 404/5 zu §19 lit. b StG ZH; Weidmann, Wegweiser S 78.

27) Vgl. Reimann/Zuppinger/Schärrer, N 389 zu §19 lit. b StG ZH.

die stillen Reserven trotz Aenderung der Beteiligungsverhältnisse steuerlich nicht abgerechnet²⁸. Anknüpfend an diese Regelung des Erbvorbezuges dehnt die Praxis der bernischen Steuerbehörden die Anwendung des Realisationsprinzips weiter aus. Unabhängig vom Umfang der Verschiebung der Beteiligungsverhältnisse wird von der steuerlichen Abrechnung der stillen Reserven abgesehen, wenn sie weder ganz noch teilweise realisiert werden. Der Aufschub der Besteuerung wird somit nicht nur im Fall der Schenkung, sondern auch bei entgeltlicher Veräusserung der Beteiligung gewährt, sofern das Entgelt den Buchwert nicht übersteigt. Wesentlich ist, dass der Uebergang der stillen Reserven unentgeltlich erfolgt. Als in diesem Sinn unentgeltlich lassen die bernischen Steuerbehörden auch einen Uebergang mit "Einkauf" in die stillen Reserven durch Zahlung zugunsten der offenen Reserven in Form eines Agios gelten²⁹. Bei dieser Form des Ueberganges der stillen Reserven realisiere der veräussernde Gesellschafter keinen frei verfügbaren Erlös für die stillen Reserven. Vorbehalten bleibt beim unentgeltlichen Uebergang der stillen Reserven die Schenkungssteuer³⁰.

28) Vgl. vorhergehender Abschnitt B.

29) Auskunft der Kantonalen Steuerverwaltung Bern, Inspektorat Industrie, Gewerbe und Handel, mit Schreiben vom 28.1.1983.

30) Diese Praxis der bernischen Steuerbehörden wurde anlässlich eines Telefongesprächs vom 27.4.1984 bestätigt.

§10 KRITIK

I Bestehende Situation

Wie die vorstehenden Ausführungen zeigen, lässt die Steuerpraxis des Bundes und einzelner Kantone bei vorliegen bestimmter, von Kanton zu Kanton unterschiedlich umschriebener Tatbestände die Umwandlung einer Personen- in eine Kapitalgesellschaft auch dann steuerneutral zu, wenn sich im gleichen Zug die Beteiligungsverhältnisse ändern. Damit wird dem Umstand Rechnung getragen, dass es Fälle gibt, in denen trotz Aenderung der Beteiligungsverhältnisse den bisherigen Beteiligten kein Entgelt für die stillen Reserven zufliesst, bzw. das Entgelt weiterhin in der Unternehmung gebunden bleibt. Hier verlangt das Postulat der Unmerklichkeit des fiskalischen Eingriffs, dass die Mehrwerte möglichst erst in dem Moment steuerlich erfasst werden, "in dem die Bereicherung in liquider Form vorliegt, damit für die Bezahlung der Steuern Unternehmensvermögen weder veräussert noch belastet werden muss."¹ Die unterschiedliche Praxis der Kantone lässt darauf schliessen, dass dieses Postulat bei Umwandlungen mit Aenderung der Beteiligungsverhältnisse nicht allgemein beachtet wird.

II Ueberprüfung der Voraussetzungen der steuerneutralen Umwandlung einer Personen- in eine Kapitalgesellschaft

Heute geht die Praxis der Steuerbehörden davon aus, eine die Besteuerung auslösende Realisation stiller Reserven liege nicht vor, wenn

1) Reich S 55; vgl. auch ders. S 166 f.

- die Uebertragung zu Buchwerten erfolgt;
- die Gesellschafter über ihre Anteile nicht frei verfügen können;
- die stillen Reserven nicht in einen steuerfreien Bereich überführt werden².

Die erste Voraussetzung ist systembedingt. Sie ist eine unmittelbare Folge des anerkannten steuerlichen Grundsatzes der Massgeblichkeit der Handelsbilanz³, während die dritte Voraussetzung nur verhindern soll, dass Gesellschafter sich ungerechtfertigte Steuervorteile verschaffen können⁴. Die Voraussetzung, wonach die Gesellschafter nicht frei über ihren Anteil an den stillen Reserven dürfen verfügen können, ist noch nicht sehr alt⁵. Sie ist nach bisheriger Erkenntnis erfüllt, wenn das Geschäftsvermögen seine wirtschaftliche Funktion auch nach der Umwandlung beibehält und die Beteiligungsverhältnisse unverändert bleiben⁶. Diese Bedingungen sind hier näher zu untersuchen.

A. Erfordernis der gleichbleibenden wirtschaftlichen Funktion des Geschäftsvermögens

Das Prinzip der Massgeblichkeit der Handelsbilanz bewirkt, dass der steuerrechtlich massgebende Gewinn nach kaufmännischen Grundsätzen ermittelt wird. Danach werden die einzelnen Wirtschaftsgüter eines Geschäftsbetriebes zu Werten in der Handels- bzw. Steuerbilanz geführt, die teilweise weit unter ihren tatsächlichen Verkehrswerten liegen. Vom Geschäftsbetrieb aus gesehen werden die so entstandenen stillen Reserven nur dann steuerwirksam realisiert, wenn Wirt-

2) Vgl. vorne S 46; Reich S 276.

3) Vgl. vorne S 15 und S 24 f.; Reich S 117.

4) Vgl. vorne S 43 f.

5) Vgl. vorne S 29 f.

6) Vgl. vorne S 46.

schaftsgüter entweder buchmässig aufgewertet werden oder zu einem über dem Buchwert liegenden Preis aus dem Betrieb ausscheiden⁷. Die stillen Reserven sind also systembedingt an dasjenige Wirtschaftsgut gebunden, bei dem sie entstanden sind. Reich spricht hier von der "objektiven Verknüpfung der stillen Reserven"⁸. Das Erfordernis der gleichbleibenden wirtschaftlichen Funktion des Geschäftsvermögens als Voraussetzung der steuerneutralen Umwandlung verhindert, dass die stillen Reserven vom Wirtschaftsgut, bei dem sie entstanden sind, gelöst werden und unkontrolliert "wandern" oder gar "verschwinden" können. An dieser Voraussetzung ist deshalb im Fall von Umwandlungen festzuhalten⁹.

B. Erfordernis der gleichbleibenden Beteiligungsverhältnisse

1. Hindernis für eine steuerneutrale Umwandlung

Die Möglichkeit, bei Umwandlung der Rechtsform einer Unternehmung die Abrechnung über die stillen Reserven aufzuschieben, wurde von der Steuerpraxis vor allem deshalb entwickelt, weil es unbillig erschien, einem Unternehmer, der auch nach der Umwandlung sein unternehmerisches Engagement beibehält, die latent auf den stillen Reserven lastende Steuer aufzurechnen¹⁰. Der Unternehmer bleibt hier auch nach der Umwandlung wirtschaftlicher Träger der Unternehmung. Deren stille Reserven sind ihm wirtschaftlich weiterhin zuzurechnen. Reich spricht deshalb von der "subjektiven Verknüpfung der stillen Reserven"¹¹.

Soweit neuere Steuergesetze den Steueraufschub bei Umwandlungen ausdrücklich regeln, setzen sie regelmässig voraus,

7) Vgl. Reich S 190.

8) Vgl. Reich S 189 ff.

9) Vgl. Reich S 208; BGE vom 8.6.1983 i.S. B.L. mit Hinweisen auf Lehre und Rechtsprechung, StR 39 S 279 ff.

10) Vgl. vorne S 42 f.

11) Vgl. Reich S 209 ff.

dass die Beteiligungsverhältnisse zumindest grundsätzlich gleich bleiben¹². Umwandlungen, bei denen die Beteiligungsverhältnisse wesentlich ändern, können daher grundsätzlich nicht steuerneutral zugelassen werden. Angesichts der dargestellten Praxis einzelner Steuerverwaltungen, in bestimmten Fällen von Umwandlungen trotz Aenderung der Beteiligungsverhältnisse davon abzusehen, über die stillen Reserven abzurechnen, entstehen Zweifel, ob dieses Kriterium dem Wesen der subjektiven Verknüpfung sachlich gerecht zu werden vermag.

2. Kritik der Voraussetzung gleichbleibender Beteiligungsverhältnisse

Aufgrund der vorstehenden Ausführungen unter §4¹³ ist davon auszugehen, dass bei der Umwandlung einer Personen- in eine Kapitalgesellschaft weder der Uebergang der stillen Reserven auf ein anderes Steuersubjekt noch die Tatsache, dass damit auch das anwendbare Steuersystem wechselt, zwingend zur steuerlichen Abrechnung über die stillen Reserven führt. Entscheidend ist einzig, ob anlässlich der Umwandlung in irgendeiner Form stille Reserven realisiert werden¹⁴.

Unter anderem liegt eine Realisation stiller Reserven vor, wenn ein Gesellschafter im Rahmen der Umwandlung seinen Betrieb oder ganze Teile davon veräussert. Hier sind ihm die stillen Reserven auch wirtschaftlich nicht mehr zuzurechnen, d.h. die subjektive Verknüpfung ist gelöst. In der Steuerpraxis und den neueren Steuergesetzen findet das Kriterium der subjektiven Verknüpfung der stillen Reserven seinen Ausdruck in Form der bereits bekannten formellen Voraussetzung,

12) Vgl. Art. 27a Abs. 1 lit. a StG BE; Art. 19 Abs. 1 StG SH; Art. 6 Abs. 1 VV zum StG SG; §20 Abs. 2 StG AG (Revision vom 13.12.1983); Art. 9 Abs. 3 lit. a StHG; Art. 19 Abs. 1 lit. a DBG.

13) Vgl. vorne S 36 ff.

14) Vgl. vorne S 40 f.

wonach bei Umwandlungen ein Steueraufschub nur bei gleichbleibenden Beteiligungsverhältnissen gewährt wird. Dieses formelle Kriterium vermag, wie nachstehend aufzuzeigen ist, nicht zu befriedigen.

Nach dem von Känzig entwickelten und inzwischen von Steuerrecht und -praxis anerkannten Kriterium liegt eine echte Realisation stiller Reserven nur vor, wenn die Unternehmung oder der Unternehmer die Möglichkeit hat, über das Entgelt für veräußertes Geschäftsvermögen frei zu verfügen¹⁵. Es ist daher zu prüfen, inwieweit für den Personengesellschafter das Geschäftsvermögen und die darin gebundenen stillen Reserven auch nach der Umwandlung der Personen- in eine Kapitalgesellschaft in der Unternehmung gebunden bleibt. Dabei ist zu berücksichtigen, dass für die Bemessung der Einkommens- und Ertragssteuer die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des einzelnen Personengesellschafters als Steuersubjekt, nicht jene des Betriebs massgebend ist¹⁶. Ist die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des einzelnen Steuersubjektes für die Besteuerung massgebend, ist konsequenterweise im Fall der Umwandlung einer Personen- in eine Kapitalgesellschaft die Frage, ob bei gleichzeitiger Aenderung der Beteiligungsverhältnisse eine Realisation vorliegt, für jeden Personengesellschafter besonders zu beurteilen. Ob und in welchem Umfang ein Personengesellschafter stille Reserven realisiert, entscheidet sich daran, inwieweit er sein unternehmerisches Engagement auch nach der Umwandlung aufrechterhält. Behält er in der Absicht, weiterhin unternehmerisch tätig zu sein, sämtliche Aktien, die ihm anlässlich der Umwandlung entsprechend seiner Beteiligung an der Personengesellschaft zugekommen sind, kann er auch dann über das Ent-

15) Vgl. vorne S 28 f.; Känzig, ASA 41 S 90 ff. Nach Reich ergibt sich dieses Kriterium aus dem Prinzip der Massgeblichkeit der Handelsbilanz, S 279.

16) Vgl. vorne S 37; Reich S 210.

gelt für die stillen Reserven nicht frei verfügen, wenn sich die Beteiligungsverhältnisse bei den übrigen Gesellschaftern verändern. Das gilt grundsätzlich ebenfalls, wenn das vom Gesellschafter eingesetzte Geschäftsvermögen zwar betragsmässig auch nach der Umwandlung gleich bleibt, der prozentuale Anteil am gesamten Eigenkapital der Unternehmung aber kleiner wird, weil zwecks Vergrösserung der Eigenkapitalbasis im Zug der Umwandlung weitere Gesellschafter aufgenommen werden. Im Hinblick auf die freie Verfügbarkeit des Entgelts ist hier allenfalls die Frage zu prüfen, ob und in welcher Form bei der Aenderung der Beteiligungsverhältnisse für die aufgelaufenen stillen Reserven Ausgleichszahlungen geleistet werden. Demnach vermag die Tatsache allein, dass die Beteiligungsverhältnisse anlässlich der Umwandlung ändern, nicht darüber zu entscheiden, inwieweit im gleichen Zug für einen Personengesellschafter stille Reserven frei verfügbar werden. Geht man also davon aus, eine Realisation liege nur vor, wenn das Steuersubjekt über das Entgelt für veräussertes Geschäftsvermögen frei verfügen kann, erscheint die Forderung gleichbleibender Beteiligungsverhältnisse als Voraussetzung für eine steuerneutrale Umwandlung sachfremd und dem Begriff der Realisation nicht angemessen¹⁷. Diese Voraussetzung ist deshalb fallenzulassen und stattdessen darauf abzustellen, ob und in welchem Umfang der Personengesellschafter nach der Umwandlung sein unternehmerisches Engagement weiterführt und somit über die stillen Reserven weiterhin nicht frei verfügen kann.

3. Schlussfolgerung

Nach den vorstehenden Ausführungen führt auch die Umwandlung einer Personen- in eine Kapitalgesellschaft mit gleichzeitiger Aenderung der Beteiligungsverhältnisse nicht ohne weite-

17) Vgl. Reich S 238.

res zur steuerlichen Abrechnung über die stillen Reserven.
Keine Realisation liegt demnach vor, wenn

- die Uebertragung des Geschäftsvermögens zu Buchwerten erfolgt;
- die stillen Reserven nicht in einen steuerfreien Bereich überführt werden;
- das Geschäftsvermögen weiterhin dieselbe wirtschaftliche Funktion beibehält;
- der Gesellschafter sein unternehmerisches Engagement weiterhin aufrecht erhält.

Reich hat in seinem Vorschlag zur gesetzlichen Regelung der Besteuerung von erfolgsneutralen Umstrukturierungen die legerenda dieselben Kriterien aufgenommen¹⁸. Damit ist der Begriff der Realisation hauptsächlich durch eine wirtschaftliche Betrachtungsweise bestimmt. Das ist jedoch wenig problematisch, weil es sich um einen spezifisch steuerrechtlichen Begriff handelt, der dazu dient, einen für die Besteuerung wesentlichen wirtschaftlichen Lebensvorgang zu umschreiben¹⁹.

C. Erfordernis, das unternehmerische Engagement während einer Karenzfrist unverändert weiterzuführen

Liegt bei einem Gesellschafter trotz Aenderung der Beteiligungsverhältnisse anlässlich der Umwandlung keine Realisation vor, kann dieser sein mit stillen Reserven behaftetes Geschäftsvermögen steuerneutral in die übernehmende Kapital-

18) Vgl. Reich S 288; ebenso Zuppinger/Böckli/Locher/Reich S 170.

19) Vgl. Steiner, ASA 51 S 307; Reimann/Zuppinger/Schärer N 27 zu §71 StG ZH.

gesellschaft einbringen und erhält dafür Gesellschaftsanteile (Aktien). Die Frage, wie die Besteuerung der diesem Gesellschafter zuzurechnenden un versteuerten Reserven auch bei Verkauf der Anteile kurz nach der Umwandlung sichergestellt werden kann, stellt sich gleich wie bei einer steuerneutralen Umwandlung mit gleichbleibenden Beteiligungsverhältnissen. Es kann deshalb auf die Ausführungen unter §4 IV C.²⁰ verwiesen werden. Unter den gegebenen Umständen bewährt sich die vom Bund und vielen Kantonen angewandte Lösung am besten, wonach die Veräusserung der Anteile durch den Gesellschafter während einer Karenz- oder Sperrfrist rückwirkend zur steuerlichen Abrechnung über die im Zeitpunkt der Umwandlung vorhandenen stillen Reserven führt²¹. Allerdings kann auch in diesem Fall nur anteilmässig über die stillen Reserven steuerlich abgerechnet werden, da eine steuerneutrale Umwandlung nicht mehr an das Erfordernis gleichbleibender Beteiligungsverhältnisse gebunden ist.

Veräussert ein Gesellschafter seine Anteile innerhalb der Sperrfrist, ist es gerechtfertigt, der steuerlichen Abrechnung die Verhältnisse im Zeitpunkt der Umwandlung zugrunde zu legen. Eine Realisation der stillen Reserven wird nicht angenommen und die steuerneutrale Uebertragung des Geschäftsvermögens gewährt, wenn der Gesellschafter sein unternehmerisches Engagement weiterhin aufrechterhält. Diese Voraussetzung hat nur dann einen Sinn, wenn das unternehmerische Engagement nach der Umwandlung auch tatsächlich fortgesetzt wird²². Da eine solche Bindung des Gesellschafters auf unbeschränkte Zeit zu unhaltbaren Ergebnissen führen würde, wird sie nur zeitlich begrenzt verlangt. Verfügt der Gesellschafter während dieser Sperrfrist über seine Betei-

20) Vgl. vorne S 65 ff.

21) Vgl. vorne S 84.

22) Vgl. Reich S 244.

ligung, so hat er sein unternehmerisches Engagement nicht mit der für eine steuerneutrale Uebertragung des Geschäftsvermögens erforderlichen Konstanz aufrecht erhalten. Es ist deshalb davon auszugehen, er habe anlässlich der Umwandlung dieses Erfordernis nicht erfüllt. Ergibt sich so erst nachträglich, dass es im Moment der Umwandlung an einer Voraussetzung für den steuerneutralen Uebergang des Geschäftsvermögens mangelte, muss die Einschätzung in einem Nachsteuerverfahren korrigiert werden. Dabei ist auf die Verhältnisse abzustellen, wie sie unter Berücksichtigung der neu erkannten Tatsache im Zeitpunkt der Umwandlung bestanden²³.

III Beurteilung der Praxis von Bund und Kantonen im Hinblick auf das Entfallen der Voraussetzung gleichbleibender Beteiligungsverhältnisse

Wird für steuerneutrale Umwandlungen auf die Voraussetzung gleichbleibender Beteiligungsverhältnisse verzichtet, erscheinen die unter §9²⁴ beschriebenen Lösungen und Sonderregelungen zum Teil nicht mehr sachgerecht.

A. Steuerneutraler Uebergang von Beteiligungen im Rahmen eines Erbvorbezugs oder einer Schenkung

Bereits heute wird nach Praxis der Steuerbehörden darauf verzichtet, über die stillen Reserven steuerlich abzurechnen, wenn die Beteiligungsverhältnisse im Rahmen einer Erbschaft, eines Erbvorbezugs oder einer Schenkung ändern. Daran ist festzuhalten. Der steuerneutrale Uebergang der stillen Reserven erklärt sich hier nicht daraus, dass der bisherige Gesellschafter sein unternehmerisches Engagement weiterführt. Im Fall des Erbganges tritt der Erbe als Univer-

23) Vgl. Reich S 273 ff.

24) Vgl. vorne S 110 ff.

salsukzessor im vollen Umfang an die Stelle des Erblassers und übernimmt dessen Rechte und Pflichten²⁵. Ein entgeltlicher Uebergang der Beteiligung liegt nicht vor. Im Fall der Schenkung und des Erbvorbezugs fehlt es an einem Entgelt für die stillen Reserven, weshalb hier nicht von einer Realisation gesprochen werden kann²⁶.

B. Anteilmässige Besteuerung der stillen Reserven beim veräussernden Gesellschafter

Wird davon ausgegangen, eine Realisation liege nicht vor, solange ein Gesellschafter anlässlich der Umwandlung sein unternehmerisches Engagement aufrechterhalte, verbietet es sich von selbst, über die gesamten stillen Reserven der Personengesellschaft steuerlich abzurechnen, wenn nur einer der Gesellschafter sein unternehmerisches Engagement aufgibt²⁷. Die subjektive Verknüpfung der stillen Reserven muss für jedes Steuersubjekt, d.h. für jeden Gesellschafter, besonders geprüft werden. Das führt zwangsläufig zur anteilmässigen Besteuerung der stillen Reserven einzig beim veräussernden Gesellschafter²⁸.

C. Steuerliche Behandlung der ihr unternehmerisches Engagement weiterführenden Gesellschafter, wenn neu eintretende Gesellschafter die stillen Reserven abgelten

1. Direkte Ausgleichszahlung an die bisherigen Gesellschafter

Leisten die neu eintretenden Gesellschafter für die in der Personengesellschaft aufgelaufenen stillen Reserven ein Entgelt direkt an die bisherigen Gesellschafter oder wird das

25) Art. 560 Abs. 2 ZGB; vgl. Tuor/Schnyder S 361 ff.

26) Vgl. vorne S 115 f.

27) Vgl. vorne S 112.

28) Vgl. vorne S 113; das widerspricht der Praxis z.B. der Kantone Zürich, Aargau, Baselland und Waadt.

an die Unternehmung bezahlte Entgelt den bisherigen Gesellschaftern derart gutgeschrieben, dass diese darüber frei verfügen können, vermindert sich der innere Wert des in der Unternehmung gebundenen Geschäftsvermögens des einzelnen Gesellschafters. Die den bisherigen Personengesellschaftern zuzurechnenden stillen Reserven verteilen sich nach der Umwandlung in eine Kapitalgesellschaft auf alle Beteiligten, also auch auf den neu eingetretenen Gesellschafter, anteilmässig. Das unternehmerische Engagement der bisherigen Personengesellschafter verringert sich entsprechend. Die einzelnen Gesellschafter müssen deshalb für den Betrag, den sie als Entgelt für stille Reserven erhalten haben, die Liquidationsgewinnsteuer entrichten. Der Kapitalgesellschaft ist in diesem Fall zu erlauben, übernommene stille Reserven, soweit darüber bei den bisherigen Personengesellschaftern steuerlich abgerechnet worden ist, steuerfrei offenzulegen²⁹.

2. Einkauf in die stillen Reserven durch Leistung eines Agios zugunsten der Reserven der Kapitalgesellschaft

Die Umwandlung einer Personen- in eine Kapitalgesellschaft kann auch bei gleichzeitigem Eintritt eines neuen Gesellschafters ohne weiteres steuerneutral erfolgen, wenn dieser seine Aktien durch eine Sacheinlage liberiert, die anteilmässig in gleichem Umfang mit stillen Reserven behaftet ist wie das Geschäftsvermögen der bisherigen Gesellschafter. Da das äusserst selten der Fall sein wird, müssen in der Regel die stillen Reserven in anderer Form abgegolten werden. Während eine Vergütung, die den bisherigen Gesellschaftern direkt zukommt, unweigerlich zur steuerlichen Abrechnung über die abgegoltenen stillen Reserven führt, ist das im Fall des Einkaufs in die stillen Reserven durch Zahlung eines Agios zugunsten der offenen Reserven der Kapitalgesellschaft nicht ohne weiteres gegeben. Bringt ein bisheriger Gesellschafter

29) Vgl. vorne S 72 f.

sein Geschäftsvermögen zum Buchwert in die Kapitalgesellschaft ein, behält nicht nur dieses seine wirtschaftliche Funktion bei, sondern der Gesellschafter erhält auch sein unternehmerisches Engagement im vollen Umfang aufrecht. Er kann weder über die ihm zuzurechnenden stillen Reserven frei verfügen, noch fliessen ihm in irgendeiner Form Werte zu, die ihm bisher nicht zugekommen sind. Die Agiozahlung des neu eintretenden Gesellschafter bewirkt einzig, dass der innere Wert der Beteiligung des bisherigen Gesellschafter nicht geringer wird. Aus der Sicht des bisherigen Personengesellschafters liegt deshalb eine Realisation nicht vor.

Allenfalls wäre einzuwenden, die subjektive Verknüpfung der stillen Reserven werde nicht im vollen Umfang aufrechterhalten. Die Gesellschafter sind an einer Kapitalgesellschaft nur mittelbar über Anteilsrechte beteiligt, die nur eine quotenmässige Beteiligung ausdrücken³⁰. Durch den Eintritt eines neuen Gesellschafter vermindert sich der prozentuale Anteil der bisherigen Gesellschafter an den stillen Reserven. Der Ausgleich wird durch die Agiozahlung des neuen Gesellschafter erreicht, wodurch sich der prozentuale Anteil der bisherigen Gesellschafter an den offenen Reserven entsprechend erhöht. Aus dieser Verschiebung des anteilmässigen Anspruchs ist jedoch nicht auf eine steuerbare Realisierung der stillen Reserven durch die Personengesellschafter anlässlich der Umwandlung zu schliessen. Der bisherige Personengesellschafter führt sein unternehmerisches Engagement unverändert weiter. Veräussert er seine Beteiligung innerhalb der Sperrfrist, wird nachträglich über die im Zeitpunkt der Umwandlung vorhandenen stillen Reserven steuerlich abgerechnet. Ebenso wäre vorzugehen, wenn die Kapitalgesellschaft innerhalb der Sperrfrist liquidiert würde, was jedoch sehr selten vorkommen dürfte. Nach Ablauf der Sperrfrist

30) Vgl. Guhl S 622.

kann der Gesellschafter schon nach bisheriger Praxis³¹ seine Beteiligungen veräussern, ohne dass er Steuerfolgen zu befürchten hätte. Angesichts dieser Situation ist davon auszugehen, die Aufnahme weiterer Gesellschafter anlässlich der Umwandlung einer Personen- in eine Kapitalgesellschaft könne steuerneutral erfolgen, wenn die neu eintretenden Gesellschafter sich durch Zahlung zugunsten der offenen Reserven in Form von Agio in die stillen Reserven einkaufen. Die Praxis des Kantons Bern lässt derart vollzogene Änderungen der Beteiligungsverhältnisse heute schon zu, ohne über die stillen Reserven abzurechnen³². Bei dieser Betrachtungsweise erübrigen sich Sonderregelungen betreffend Beteiligung von Mitarbeitern und im Betrieb mitarbeitenden Familienmitgliedern³³.

3. Möglichkeit de lege ferenda: Modifizierte Kapitalgewinnsteuer auf dem Privatvermögen

Die vorne unter §4 IV C. 6.c) beschriebene modifizierte Kapitalgewinnsteuer auf dem Privatvermögen wäre auch tauglich, wenn im Rahmen der Umstrukturierung die Beteiligungsverhältnisse ändern. Diese Lösung würde zwar für den Moment der Umwandlung gleichbleibende Beteiligungsverhältnisse bedingen. Das wäre jedoch kein Hindernis, weil dieses Erfordernis auf den Zeitpunkt des eigentlichen Umwandlungsvorganges beschränkt wäre. Unmittelbar anschliessend könnten die Gesellschafter wieder frei über ihre Beteiligungen verfügen, ohne dass neben dem verfügenden Gesellschafter die Gesellschaft oder andere Gesellschafter steuerliche Folgen zu gewärtigen hätten³⁴.

31) Vgl. vorne S 68 ff.

32) Auskunft der Kantonalen Steuerverwaltung Bern, Inspektorat Industrie, Gewerbe und Handel, mit Schreiben vom 28.1.1983; vgl. vorne S 116 f.

33) Vgl. vorne S 114 f.

34) Vgl. vorne S 85 - 87.

Lebenslauf

Ich wurde am 21. April 1954 in Männedorf geboren, wo ich die Primarschule und die Sekundarschule besuchte. Im Frühling 1969 erfolgte der Uebertritt in das Wirtschaftsgymnasium der Kantonsschule Zürcher Oberland in Wetzikon, welches ich im Herbst 1973 mit der Matura abschloss. Direkt anschliessend nahm ich das Studium der Jurisprudenz an der Universität Zürich auf. Am 8. November 1978 wurde ich zum Lizentiaten der Rechtswissenschaft promoviert. Es folgte eine praktische Tätigkeit auf der Schadenabteilung einer Versicherung und ein halbjähriges Praktikum als Auditor am Bezirksgericht Untertoggenburg in Flawil. Im Frühling 1983 wurde ich zum juristischen Beamten beim Volkswirtschaftsdepartement des Kantons St. Gallen gewählt.

